



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Odpisování dlouhodobého majetku podle českých účetních předpisů a Mezinárodních  
standardů účetního výkaznictví

Depreciations of Fixed Assets According to Czech Accounting Regulations and  
International Financial Reporting Standards

Student:

Kateřina Justová

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2015

## Zadání bakalářské práce

Student: **Kateřina Justová**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **6202R049 Účetnictví a daně**

Téma: **Odpisování dlouhodobého majetku podle českých účetních předpisů a  
Mezinárodních standardů účetního výkaznictví  
Depreciations of Fixed Assets According to Czech Accounting  
Regulations and International Financial Reporting Standards**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Charakteristika dlouhodobého majetku
  3. Způsoby odpisování dlouhodobého majetku
  4. Praktická aplikace
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.  
KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.  
RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2014*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 1144 s. ISBN 978-80-7263-853-6.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

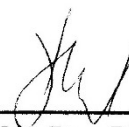
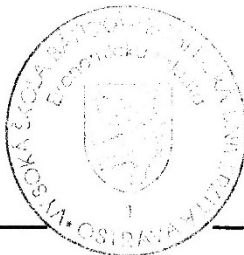
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 07.05.2015



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

**Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci včetně příloh vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 14. 7. 2015

.....  
Kateřina Justová

# Obsah

<b>OBSAH .....</b>	<b>3</b>
<b>1 ÚVOD.....</b>	<b>5</b>
<b>2 CHARAKTERISTIKA DLOUHODOBÉHO MAJETKU .....</b>	<b>6</b>
2.1 DLOUHODOBÝ MAJETEK PODLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ .....	6
2.1.1 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK .....	7
2.1.2 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK .....	9
2.1.3 OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU .....	10
2.2 DLOUHODOBÝ MAJETEK PODLE IFRS.....	11
2.2.1 KONCEPČNÍ RÁMEC .....	11
2.2.2 IAS 38 - NEHMOTNÁ AKTIVA .....	12
2.2.3 OCEŇOVÁNÍ.....	13
2.2.4 IAS 16 – POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ .....	15
2.2.5 OCEŇOVÁNÍ.....	15
2.3 SROVNÁNÍ POJETÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU PODLE ČÚP A IFRS.....	17
2.3.1 NEHMOTNÝ MAJETEK .....	17
2.3.2 HMOTNÝ MAJETEK .....	18
<b>3 ZPŮSOBY ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU .....</b>	<b>19</b>
3.1 ODPISOVÁNÍ PODLE ČÚP .....	19
3.1.1 ÚČETNÍ ODPISY .....	19
3.1.2 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ .....	21
3.2 ZPŮSOBY ODPISOVÁNÍ MAJETKU .....	21
3.2.2 DAŇOVÉ ODPISY .....	24
3.3 ODPISOVÁNÍ MAJETKU PODLE IFRS .....	31
3.3.1 ODPISOVÁNÍ IAS 38.....	31
3.3.2 ODPISOVÁNÍ IAS 16.....	32
3.4 SROVNÁNÍ ODPISOVÁNÍ PODLE ČÚP A IFRS .....	35
3.4.1 NEHMOTNÝ MAJETEK .....	35

3.4.2	HMOTNÝ MAJETEK .....	35
-------	----------------------	----

## **4 PRAKTICKÁ APLIKACE ..... 36**

### **4.1 SPOLEČNOST ABC, S.R.O. .... 36**

#### 4.1.1 UŽITKOVÝ AUTOMOBIL VOLKSWAGEN TRANSPORTER 2.0 TDI..... 37

#### 4.1.2 PŘÍKLAD – NEHMOTNÝ MAJETEK..... 46

#### 4.1.3 PŘÍKLAD – VÝKONOVÉ ODPISY ..... 46

#### 4.1.4 PŘÍKLAD – KOMPONENTNÍ ODPISOVÁNÍ ..... 48

### **4.2 VLIV ROZDÍLU ÚČETNÍCH A DAŇOVÝCH ODPISŮ NA VH..... 49**

### **4.3 DOPORUČENÍ ..... 51**

## **5 ZÁVĚR..... 52**

## **SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY ..... 53**

## **SEZNAM ZKRATEK..... 54**

## **PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE**

## **SEZNAM PŘÍLOH**

## **PŘÍLOHY**

# 1 Úvod

Dlouhodobý majetek představuje velmi významnou složku u řady podniků, které jej využívají k uskutečnění svých výrobních nebo ekonomických cílů. Ať už se jedná o výrobu produktů nebo poskytování služby, tak jejich realizace může být zajišťována prostřednictvím, nebo pomocí daného aktiva. Může mít různou podobu např. stroj, budova, licence, software, ale bez ohledu na to by měl dané účetní jednotce přinášet po určitou dobu užitek. Dlouhodobý majetek nemá neomezenou životnost, postupně se opotřebovává, a proto musí být jeho hodnota alespoň jednou ročně snižována prostřednictvím odpisů. Ty se účtují do nákladů a ovlivňují výši daně z příjmů.

Cílem této práce je porovnat dlouhodobá aktiva, jejich ocenění, metody odpisování tak jej definují české účetní předpisy, s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Nejprve z hlediska teoretického a následně i srovnání v praxi. Každá kapitola tedy obsahuje pohled jak ze strany Českých účetních předpisů, tak Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, a rozdíly mezi nimi. V rámci české legislativy řeší problematiku dlouhodobého majetku z hlediska účetního zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví s prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb. a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů představuje daňový pohled. Pro účely této práce byly vybrány dva standardy: IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 38 – Nehmotná aktiva.

Práce je rozdělená na tři hlavní kapitoly. V první kapitole je v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. charakterizován dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek, způsoby jeho oceňování a základní charakteristika, principy IFRS a jednotlivých standardů.

Druhá kapitola se zabývá rozbořem metod odpisování, které se podle české legislativy dělí na účetní a daňové. Pokud se jedná o účetní odpisy, jsou v kompetenci ÚJ a v případě daňových odpisů je nutné se řídit zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Z hlediska IFRS je umožněno odpisovat majetek pouze účetně.

Jednotlivé odpisové metody, které jsou popsány v druhé kapitole, jsou aplikovány na konkrétní příklady prostřednictvím majetku firmy ABC, s.r.o. ve třetí kapitole. Pro znázornění byl využit užitkový automobil Volkswagen a zejména časová metoda odpisování podle ČÚP i IFRS. Dále je uveden příklad odpisování softwaru, výkonové metody odpisování a také komponentní metody.

Pro zpracování této bakalářské práce byly použity metody analýzy, komparace a popisu.

## **2 Charakteristika dlouhodobého majetku**

### **2.1 Dlouhodobý majetek podle českých účetních předpisů**

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek patří mezi významnou majetkovou kategorii většiny podnikatelských subjektů a jeho hlavním účelem je umožňovat, usnadňovat a rozšiřovat stávající podnikatelskou činnost. Primárně tedy není určen k prodeji, ale k dlouhodobému užívání k činnosti podniku.

Doba použitelnosti<sup>1</sup> resp. životnosti majetku je delší než 1 rok. Z čehož vyplývá, že se nespotřebovává najednou, ale postupně se opotřebovává a během své životnosti přináší podniku ekonomický užitek. Opotřebení vyjadřují odpisy, které představují trvalé snížení hodnoty majetku, a postupně se jimi přenáší vstupní cena do nákladů.

Proti tomu, dlouhodobý finanční majetek podnik nepořizuje s cílem používat ho ke své činnosti, ale má ho v držbě, aby z něho dosáhl prospěchu v podobě určitých výnosů.

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek slouží k účtování o pořízení dlouhodobého majetku, poskytnutých zálohách na dlouhodobý majetek, oprávkách a opravných položkách k majetku. V rozvaze tvoří položku stálých aktiv. Účetní jednotka (dále jen ÚJ) musí rozlišovat dlouhodobý majetek tak, jak jej vymezuje česká legislativa, tedy z hlediska účetního a daňového jelikož nejsou totožná. [3] [4]

#### **Členění dlouhodobého majetku podle §6 až §8 vyhlášky č. 500/2002 Sb.**

- Dlouhodobý nehmotný majetek
- Dlouhodobý hmotný majetek
- Dlouhodobý finanční majetek

#### **Právní předpisy upravující problematiku dlouhodobého majetku**

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ)
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška)

---

<sup>1</sup> Dobou použitelnosti se podle Vyhlášky č. 500/2002Sb, §6 rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.



- Český účetní standard pro podnikatele č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Cílem tohoto standardu je stanovit základní postupy účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách B. I. Dlouhodobý nehmotný majetek a B. II. Dlouhodobý hmotný majetek.
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jenž upravuje odpisování dlouhodobého majetku z hlediska daňového (dále jen ZDP).

### 2.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Jedná se o majetek nehmotného charakteru, o němž se účtuje v účtové třídě 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek. Rozhodnutí o tom, zda majetek bude zahrnut mezi dlouhodobý, závisí na výši ocenění, které si ÚJ stanoví s výjimkou goodwillu, povolenek na emise a preferenčních limitů. Tato výše musí být uvedena ve vnitřním účetním předpisu. Majetek, jehož pořizovací cena je nižší než stanovená hodnota se účtuje přímo do nákladů na účty účtové skupiny 51. Druhou podmínkou, která již byla zmíněna, je doba použitelnosti delší než jeden rok. [3]

#### **V závislosti na výši ocenění zařazujeme mezi DNM podle §6 vyhlášky:**

- **Zřizovací výdaje** – představují souhrn výdajů spojených se založením ÚJ až do okamžiku jejího vzniku. Jedná se např. o soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, poradenské služby, odměny za zprostředkování a nájemné. Tyto výdaje patří mezi první účetní případy, o kterých nově vzniklá účetní jednotka účtuje. Za zřizovací výdaje nelze považovat výdaje vynaložené na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, výdaje na reprezentaci.
- **Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software** - patří zde takové výsledky a software, které byly vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi nebo nabyty od jiných osob. [3]
- **Ocenitelná práva** - představují předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle příslušných právních předpisů, za předpokladu, že byly nabyty od jiných osob nebo byly vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi. [2]

### **Bez ohledu na výši ocenění zařazujeme mezi DNM podle §6 vyhlášky:**

- **Goodwill** - vyjadřuje dobré případně špatné jméno společnosti vycházející z historicky podmíněného postavení dané společnosti na trhu. [3]  
§6 vyhlášky jej definuje jako „*kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy.*“
- **Povolenky na emise** - jedná se zejména o povolenky na emise skleníkových plynů a povolenky na emise způsobené letectvím, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností, jednotky přiděleného množství. V rozvaze jsou povolenky vykazovány pod položkou *jiný dlouhodobý nehmotný majetek*. Jsou vydávány Evropskou unií za účelem regulace zejména emise skleníkových plynů. Povolenky představují horní hranici emisí, které může produkovat každá země EU. [3]
- **Preferenční limity** - jsou to především individuální referenční množství, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv. Jde o limity, které se uplatňují v zemědělství např. chov krav bez tržní produkce mléka.

Podle § 6 odst. 2 vyhlášky je také považováno za dlouhodobý nehmotný majetek technické zhodnocení v případě, že překročí částku stanovenou ÚJ pro zařazení majetku do dlouhodobého a k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku. DNM je také technické zhodnocení drobného nehmotného majetku, kterým jsou všechny majetkové složky, u nichž je rozhodující výše ocenění, tedy zřizovací výdaje, software apod. a jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok, ale jelikož výše jejich ocenění nedosahuje částky stanovené ÚJ, účtují se přímo do nákladů. [2]

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek nepatří znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy reklamních a propagačních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez toho software nemohou fungovat.

### 2.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Zařazení majetku do dlouhodobého závisí stejně jako u DNM, na výši ocenění, které si ÚJ stanoví a také době použitelnosti, která musí být delší než 1 rok. Můžeme jej členit podle toho, zda se během užívání opotřebovává či nikoliv, tzn. na majetek odpisovaný nebo neodpisovaný.

#### **V závislosti na výši ocenění zařazujeme mezi DHM dle §7 vyhlášky:**

- **Samostatné movité věci** (stroje, dopravní prostředky, zařízení, přístroje apod.) **a soubory movitých věcí se samostatným technicko - ekonomickým určením** a dobou použitelnosti delší než 1 rok. O majetku, který nedosahuje stanovené výše ocenění, se účtuje jako o zásobě.
- **Dospělá zvířata a jejich skupiny** (např. stáda nebo hejna). Pokud nepřesáhnou výši ocenění, účtují se jako zásoby.

#### **Bez ohledu na výši ocenění zařazujeme mezi DHM dle §7 vyhlášky:**

- **Pozemky** – v případě, že jsou pozemky pořízovány za účelem prodeje, nelze je zahrnout mezi dlouhodobý hmotný majetek. ÚJ, jejichž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí účtují a pořízení pozemků jako o pořízení zboží. [2]
- **Stavby** – patří mezi majetek neodpisovaný a bez ohledu na dobu použitelnosti zde náleží: stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, právo stavby pokud není zbožím, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem.
- **Samostatné movité věci - předměty z drahých kovů**
- **Jiný dlouhodobý majetek** – představuje např. ložiska nevyhrazeného nerostu, umělecká díla (neodpisují se), která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty apod.
- **Pěstitelské celky trvalých porostů** - musí splňovat dvě podmínky, aby byly zařazeny mezi dlouhodobý hmotný majetek. Jedná se o výměru (nad 0,25 ha),

počet porostů (nejméně 90 ovocných stromů na 1 ha a nejméně 1000 ovocných keřů na 1 ha). Patří zde také chmelnice a vinice.

- **Oceňovací rozdíl k nabytému majetku** – dle §7 vyhlášky „obsahuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající sníženým o převzaté závazky.“

### 2.1.3 Oceňování dlouhodobého majetku

DNHM lze pořídit koupí, vytvořením vlastní činností, zděděním, darováním, vkladem přijatým od jiné osoby, přechodem z osobního užívání do podnikání apod. Jakou formou je majetek pořízen, je rozhodující pro jeho správné ocenění. Dlouhodobý majetek se oceňuje pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Pokud dojde k technickému zhodnocení dlouhodobého majetku, výše ocenění se o tuto hodnotu zvyšuje. Naopak získání dotace na pořízení dlouhodobého majetku např. ze státního rozpočtu, z EU atd. snižuje pořizovací cenu majetku, a tím i základ pro výpočet odpisů. [2] [3]

**Pořizovací cena** – slouží k ocenění majetku, který byl pořízen úplatně. Skládá se z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů. Cena pořízení je tzv. vlastní cena pořizované věci nebo fakturační cena. Vedlejší pořizovací náklady tvoří vše, co souvisí s pořízením dané věci a jejím uvedením do stavu způsobilého k užívání, např. clo, pojištění, montáž, instalace, doprava atd. Do pořizovací ceny nelze zahrnout např. opravy a údržbu, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení. Při koupi pozemku, jehož součástí je i stavba, je potřeba evidovat a ocenit majetek samostatně.

**Vlastní náklady** – majetek vytvořený ve vlastní režii se ocení vlastními náklady. Tyto náklady obsahují veškeré přímé (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) a nepřímé neboli režijní náklady (náklady výrobní a správní režie). Pokud není možné vlastní náklady zjistit (např. u dlouhodobého nehmotného majetku), použije se pro ocenění reprodukční pořizovací cena.

**Reprodukční pořizovací cena** – se používá pro ocenění majetku, jenž byl pořízen bezúplatně. Je to cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Je nutné rozlišit, o jaký způsob bezúplatného nabytí se jedná. Jestliže se jedná o majetek získaný darem

nebo vkladem, pro příjemce jde o nově pořízený majetek, který se ocení reprodukční pořizovací cenou. Takto nabytý majetek zvyšuje vlastní zdroje a odepisuje se. Pokud se jedná o majetek nově zjištěný, který dosud nebyl v účetní zachycen, případně majetek získaný po skončení finančního leasingu, považuje se již za plně opotřebovaný. Tento majetek má tedy nulovou zůstatkovou cenu. [3]

**Součástí ocenění dle § 47 odst. 2 vyhlášky nejsou:** kurzové rozdíly, náklady na údržbu a opravy majetku, smluvní pokuty a úroky z prodlení, náklady na zaškolení pracovníků, náklady na biologickou rekultivaci a další.

## 2.2 Dlouhodobý majetek podle IFRS

Každoročně dochází k publikování kompletní aktualizované verze IFRS prostřednictvím IASB. IASB je rada, která odpovídá za tvorbu celosvětově platných standardů účetního výkaznictví. V předmluvě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou stanoveny hlavní cíle a činnosti IFRS Foundation a jejích orgánů. Nejvýznamnější částí je Konceptní rámec, jenž se zabývá zpracováním účetního výkaznictví po stránce kvalitativní, definuje hlavní účetní zásady a podmínky, účetní kategorie, primární způsoby oceňování. Následující části jsou tvořeny konkrétními standardy IAS a IFRS, interpretacemi SIC a IFRIC, slovník a rejstřík.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví slouží v zásadě kapitálovým společnostem založeným za účelem dosahování zisku.

*„Cílem IASB je vytvořit komplexní systém kvalitních, srozumitelných a vymahatelných účetních standardů a prosadit jejich celosvětové využití.“ (Dvořáková, 2014)*

Dlouhodobému majetku se v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví věnuje řada standardů. Pro účely této bakalářské práce jsem si vybrala dva standardy: IAS 38 - Nehmotná aktiva a IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

### 2.2.1 Konceptní rámec

Konceptní rámec je klíčová úvodní část IFRS, ve které jsou definovány účetní zásady a výchozí body účetní závěrky - aktiva, pasiva, náklady, výnosy a s nimi související podmínky pro jejich akceptování a zobrazení v účetní závěrce a základ pro ocenění. Standardy zabývající se vymezenými oblastmi a účetními problémy, vycházejí z definic a zásad, které jsou uvedeny v Konceptním rámci. Tyto definice a zásady výrazně působí na obsah informací, které se zveřejňují v účetní závěrce. [1]

**Definice aktiva** – aktivum, které podnik využívá ke své činnosti, se vyznačuje tím, že ÚJ má nárok nakládat s tímto aktivem na základě výsledku předchozích skutečností. Zároveň se předpokládá určitý ekonomický užitek, který by aktivum podniku mělo v budoucnu přinést.

Podmínky, kterým musí aktivum vyhovět, aby bylo vykázáno v rozvaze, jsou stanoveny dvě. Prvním předpokladem je určitá jistota očekávaného ekonomického prospěchu náležící podniku a druhým, důvěryhodné ocenění aktiva.

Budoucí ekonomický prospěch vyjadřuje schopnost aktiva podílet se na toku peněz do podniku. Prostřednictvím aktiv dochází k výrobě výrobků a poskytování služeb zákazníkům za úplatu a tím přísunu peněz do podniku. Aktivum, u kterého nelze očekávat v budoucnu ekonomický prospěch, není možné vykázat v rozvaze a náklady související s jeho pořízením nejsou uznatelné. V opačném případě, kdy aktivum bude přinášet ekonomický prospěch, nastává otázka, zda podniku vůbec tento užitek náleží. Aby tomu tak bylo, musí docházet ke kontrole aktiva, tzn. pravomoc a schopnost podniku využít prospěch plynoucí z aktiva a přecházet tak čerpání prospěchu jinými osobami.

Další podmínka souvisí s oceněním aktiva, ke kterému často dochází prostřednictvím odhadu. Přiměřené odhady tvoří nepostradatelnou složku při sestavování účetní závěrky a její spolehlivost nijak neznehodnocují. [1]

### **2.2.2 IAS 38 - Nehmotná aktiva**

V tomto standardu je nehmotné aktivum definováno jako identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá fyzickou podstatu. Např. počítačové programy, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, dovozní kvóty, marketingová práva, povolení k lovu ryb apod.

Ke správnému rozpoznání a vykázání aktiva je potřeba, aby splňovalo obecnou definici vyjádřenou v Koncepčním rámci. Nezbytné podmínky, které slouží k rozpoznání nehmotného aktiva, jsou identifikovatelnost a ovládání aktiva. Nehmotné aktivum musí být identifikovatelné, tím se odděluje od goodwillu. [1]

*„Nehmotné aktivum je identifikovatelné, jestliže:*

- je možno jej oddělit od podniku a například prodat, pronajmout, vyměnit, poskytnout na něj licenci buď samostatně, nebo společně se souvisejícími smlouvami, aktivem či závazkem*
- jeho existence plyne z práva vyplývajícího ze smlouvy či zákona“ (Dvořáková, 2014)*

Ovládání (kontrola) nehmotného aktiva představuje pravomoc, umožňující získat budoucí ekonomický užitek, ale i omezení přístupu ostatních subjektů k tomuto prospěchu, vyplývající ze zákonných práv vztahujících se k nehmotnému aktivu jako např. patenty, licence. V případě neexistence zákonných práv je nezbytná ochrana nehmotného aktiva zamezující přístupu ostatních subjektů k danému aktivu.

## **2.2.3 Oceňování**

### **2.2.3.1 Oceňování v momentu pořízení**

Při nákupu nehmotného majetku jej ÚJ ocení pořizovací cenou (pořizovacími náklady), která je tvořena náklady nezbytnými k zahájení využívání aktiva. Majetek pořízený bezúplatně (např. prostřednictvím státní dotace) se ocení ve fair value.

#### **Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností**

Není jednoduché stanovit okamžik, kdy lze bez pochyb rozpoznat, zda bude aktivum přinášet ekonomický prospěch. Pro rozpoznání takto vytvořeného aktiva je nezbytné určení fáze, v níž se nachází a to:

- fáze výzkumu,
- fáze vývoje.

Ve fázi výzkumu jeho výsledek ještě není uznatelný jako samostatné aktivum. K ovlivnění výsledku hospodaření dochází v tom období, ve kterém byly náklady vynaloženy.

Fáze vývoje už představuje úspěšné dokončování výzkumu a očekává se přínos užitku v budoucnu. Po těchto dvou fázích následuje rozpoznání, vykazání v rozvaze a ocenění aktiva pořizovacími náklady. [1]

### **2.2.3.2 Ocenění v průběhu držení aktiva**

**Model historických cen** – pokud je možné určit dobu použitelnosti aktiva, dochází k jeho opotřebení po výchozím ocenění a dále k poklesu historické ceny o možné snížení hodnoty v souladu s IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.

**Model přecenění na fair value** – k přeceňování na fair value dochází v pravidelných intervalech, jejich frekvence se odvíjí od cen na trhu, tak aby nedocházelo k podstatným rozdílům mezi účetním oceněním a momentálně hodnoty fair value. U nehmotných aktiv se nevyužívá pojem odpisování, ale amortizace, ke které dochází po přecenění aktiva za splnění podmínky stanovení doby použitelnosti. Snížením hodnoty aktiva dochází i k poklesu jeho

hodnoty vedené v účetnictví. U skupiny nehmotných aktiv, musí být ve fair value oceněna všechna aktiva, která jsou její součástí.

*„Fair value musí být v případě nehmotných aktiv vždy určena na základě ceny aktivního trhu.“ (Dvořáková, 2014)*

Z čehož vyplývá, že přecenění není bez existence aktivního trhu možné, z důvodu nespolehlivosti jiných způsobů. Pokud dojde k zániku trhu s daným nehmotným majetkem je standardem následně požadováno přecenění historickou cenou. Aktiva, která dosud nebyla v účetnictví zachycena nebo byla oceněna pořizovací cenou nelze přecenit na fair value.

Kromě ocenění, je potřeba se ještě zaměřit na dobu použitelnosti a amortizaci aktiva, jelikož existují dvě odlišné skupiny:

- aktiva s určitelnou dobou použitelnosti
- aktiva, u kterých nelze dobu použitelnosti určit

Hlavní rozdíl spočívá v amortizaci. Aktiva, jejichž dobu použitelnosti lze stanovit, amortizují po danou dobu užívání, kdežto v opačném případě k amortizaci nedochází. Podnik má však povinnost kontrolovat podmínky využití aktiv, snížení jejich hodnoty, zda nedošlo ke změně doby použitelnosti.

### **Doba použitelnosti**

Může jí být období, po které se předpokládá využívání aktiva ÚJ nebo množství výrobků plynoucích z aktiva podle očekávání ÚJ. [11]

*„Je stanovena na základě kvalifikovaného odhadu, který bere v úvahu následující faktory:“*

- *očekávané využití aktiva v podniku;*
- *typický životní cyklus aktiva – na základě veřejně dostupných informací o použitelnosti podobných aktiv;*
- *stabilitu odvětví, ve kterém se aktivum využívá;*
- *očekávané chování konkurence;*
- *možná právní omezení využití aktiva;*
- *závislost doby použitelnosti aktiva na době použitelnosti ostatních aktiv“*  
*(Dvořáková, 2014)*



## 2.2.4 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Předmětem tohoto standardu jsou veškeré pozemky, budovy a zařízení a jejich ocenění v okamžiku zaúčtování aktiva a po okamžiku zaúčtování.

Podle IAS 16 jsou budovy, pozemky a zařízení hmotná aktiva, která:

- podnik drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, za účelem pronájmu jiným osobám<sup>2</sup>, nebo k administrativním účelům;
- budou podle očekávání využívána během více než jednoho účetního období. [9]

Aby bylo možné tato aktiva vykázat, musí splňovat dvě podmínky, které souvisejí s obecnou definicí aktiva uvedenou v Koncepčním rámci. První podmínkou je určitá pravděpodobnost, že dané aktiva přinesou ÚJ ekonomický užitek. Současně musí být měřitelné pořizovací náklady, tedy spolehlivě ocenitelné, což představuje podmínku druhou.

Z tohoto standardu byla přesunuta specifická aktiva do standardu:

- IAS 41 *Zemědělství* – biologická aktiva, jako jsou živá zvířata a rostliny.
- IFRS 6 *Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů* – neobnovitelné přírodní zdroje jako např. těžba ropy, zemního plynu apod. [1]

## 2.2.5 Oceňování

### 2.2.5.1 Oceňování v okamžiku pořízení

V tomto okamžiku se aktiva oceňují pořizovacími náklady. Pořizovací náklady jsou veškeré účelně vynaložené náklady, které jsou nezbytné k tomu, aby aktivum začalo přinášet užitek. Mezi pořizovací náklady patří samotná cena nakoupeného aktiva, clo, ostatní náklady, které slouží k uvedení daného majetku do stavu, kdy je schopen přinášet ekonomický prospěch, náklady vynaložené v předvýrobní fázi a náklady související se zahájením výroby, výkony realizované ve vlastní režii.

### 2.2.5.2 Ocenění v průběhu držení aktiva

K ocenění aktiva je možné využít dva modely. Buď prostřednictvím modelu pořizovací neboli historické ceny, nebo pomocí modelu přecenění na fair value. [1]

---

<sup>2</sup> Majetek určený k pronájmu jiným subjektům se účetně zachytí podle standardu IAS 40 – Investice do nemovitostí, standardem IAS 16 by se řídil v případě, pokud by šlo o majetek který ÚJ sama využívá a jeho držba z důvodu pronájmu není primárním cílem ÚJ.

## **Model historické ceny**

Aktiva jsou oceňována historickou resp. původní pořizovací cenou, která je však snížena o hodnotu kumulovaných odpisů a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

## **Model fair value**

Jedná se o přeceňovací model, prostřednictvím kterého ÚJ přeceňuje dlouhodobá aktiva k datu sestavování účetní závěrky na fair value. Nelze využívat u konkrétního majetku více druhů ocenění na podle zájmů ÚJ. K ocenění každé položky rozvahy lze využít pouze jeden oceňovací model. Fair value u pozemku a budov se stanoví v závislosti na tržních cenách vyplývajících ze zkoumání trhu ve vybrané oblasti a většinou s doložením znaleckého odhadu. U strojů a zařízení se ocenění stanovuje odhadem jejich tržní hodnoty. Může se stát, že potřebná tržní cena není k dispozici a fair value se pak stanoví pomocí reprodukčních nákladů snížených o odpovídající hodnotu odpisů. Dalším krokem po přecenění je zahájení odpisování z dané přeceněné hodnoty.

Komplikace ohledně vyrovnání výsledků z přecenění řeší standard tímto postupem:

- **Zvýšením hodnoty**, nedochází tak k ovlivnění výsledku hospodaření. V analytické evidenci se zvýšení sleduje zvlášť za každé přeceňované aktivum. To je nutné proto, kdyby došlo ke snížení hodnoty v nadcházejícím období, nejprve se musí zrušit stávající přecenění, poté se sníží původní pořizovací cena aktiva a to vede k zúčtování snížení do nákladů.
- **Snížením hodnoty**, což se projeví, jako náklad kromě případu kdy byl majetek v minulém období přeceněn směrem nahoru. [1]

## **Zaznamenání přecenění z účetního hlediska**

Přecenění na fair value je podle standardu vymezeno dvěma možnostmi a to podle způsobu stanovení fair value.

- Pokud se jedná o určení fair value na bázi tržní ceny podobného aktiva (stejně staré a amortizované) v účetnictví je to zachyceno tak, že se to v důsledku jeví jako, kdyby stejně opotřeбенé aktivum bylo pořízeno v okamžiku přecenění za současnou cenu na trhu. Oprávky se zruší ve prospěch brutto hodnoty aktiva a přeceněna bude brutto hodnota.

- Jestliže stanovení fair value závisí na základě ceny nového aktiva, která se upraví o adekvátní opotřebení, může být využit přístup, kdy oprávky a brutto hodnota se upraví tak, jako by v okamžiku pořízení aktiva v minulosti byla použita cena, která je aktuální dnes. [1]

## 2.3 Srovnání pojetí dlouhodobého majetku podle ČÚP a IFRS

### 2.3.1 Nehmotný majetek

S prvním rozdílem se setkáme už při samotné **definici** aktiva. Vyhláška uvádí, jaké druhy aktiv jsou dlouhodobým nehmotným majetkem, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok. Rozdělení těchto aktiv např. na software, zřizovací výdaje apod. v IFRS není rozhodující, konkrétně zřizovací výdaje jsou nákladem běžného účetního období. Aktivum podle mezinárodních standardů musí být identifikovatelné, v nepeněžní formě a bez fyzické podstaty.

Z hlediska **zachycení aktiva v účetnictví** dochází také k určitým odlišnostem v závislosti také na tom, zda se jedná o majetek pořízený, vytvořený vlastní činností, apod. V rámci ČÚP u pořízeného majetku, dochází k aktivaci a následnému odpisování aktiva, pokud jeho pořizovací cena překročí ÚJ stanovenou hranici pro zařazení hmotného majetku do dlouhodobého a jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok. Naopak v rámci IFRS nezávisí na výši pořizovací ceny, ale jestli aktivum přinese v budoucnu ekonomický prospěch a jeho pořizovací cena je stanovitelná.

Majetek vytvořený vlastní činností určený pro potřeby daného podniku se podle českých předpisů neaktivuje. Mezinárodní standardy však požadují účtovat náklady na aktivum ve fázi vývoje a výzkumu zvlášť. Náklady na výzkum vždy představují náklad, kdežto náklady spojené s vývojem se zaúčtují do nákladů pouze tehdy, pokud ÚJ neprokáže: úmysl dokončit zhotovení majetku, schopnost používat nebo prodat majetek, věrohodně měřit výdaje na majetek ve fázi vývoje, způsob získání ekonomického prospěchu prostřednictvím aktiva.

Srovnatelné jsou tyto předpisy z hlediska **oceňování** pořízeného aktiva. Aktivum podle ČÚP se ocení pořizovací cenou včetně vedlejších nákladů, která představuje konkrétní reálnou hodnotu zaplacené úhrady v případě IFRS.

Majetek, který byl vytvořen vlastní činností se v rámci ČÚP ocení pořizovací cenou, kterou tvoří veškeré náklady související s vývojem nehmotného majetku. V IFRS jsou součástí pořizovací ceny výdaje, náležící k vytvoření, výrobě či přípravě majetku, od okamžiku splnění daných kritérií pro účtování. [10]

### 2.3.2 Hmotný majetek

Obdobně jako u nehmotného majetku je vyhláškou definován okruh dlouhodobých aktiv, který je relativně srovnatelný s IFRS až na výjimky jako např. majetek pořízený formou finančního leasingu. Podle IFRS dlouhodobý majetek podnik drží za účelem výroby nebo zásobování zboží a služeb, pro administrativní účely a jeho využívání se očekává delší než jedno účetního období.

Hmotná aktiva se odpisují, pokud jejichž pořizovací cena je vyšší než ÚJ stanovená výše ocenění pro zařazení majetku do dlouhodobého a doba použitelnosti je delší než 1 rok. V případě ČÚP není rozhodující podmínkou, jaký ekonomický užitek majetek přinese.

Kdežto dle IFRS se o majetku účtuje, je-li pořizovací cena spolehlivě stanovitelná a očekávané ekonomické užítky jsou pravděpodobné.

V případě **oceňování**, jsou zahrnuty veškeré náklady, které lze přímo přiřadit k pořízení majetku. ČÚP však nedovolují do ocenění zahrnout náklady na demontáž, odstranění majetku a obnovu původních podmínek. Součástí ocenění majetku dle IFRS mohou být výdaje na přípravu pracoviště, dopravu a manipulaci, instalaci a seřízení apod. Tedy náklady, kterou jsou nezbytné pro uvedení aktiva do takových podmínek potřebných pro jeho použití. [10]

## 3 Způsoby odpisování dlouhodobého majetku

### 3.1 Odpisování podle ČÚP

Dlouhodobý majetek podnik využívá ke své činnosti po dobu delší než 1 rok. Během této doby majetek přináší ekonomický užitek, avšak dochází k jeho postupnému opotřebování, a snižování hodnoty. Z tohoto důvodu není možné promítnout výdaje vynaložené na pořízení DM jednorázově do nákladů, ale postupně po celou dobu odpisování. Míru opotřebení vyjadřují odpisy, které trvale snižují hodnotu majetku. Odpisy představují náklad, který ovlivňuje výsledek hospodaření (dále jen VH), ale mají i daňové důsledky. Dělí se na dvě skupiny: odpisy účetní a daňové. Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení DM, čemuž daňové nikdy nemohou odpovídat. [3]

#### 3.1.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku. Jakmile je majetek zařazen do užívání, vzniká podnět pro zahájení odpisování. Opotřebení není pouze fyzické, tzn., že se majetek vlivem nepřetržitého používání poškozuje a jeho výkonnost klesá, ale i morální. Toto opotřebení vyjadřuje zastarávání majetku vlivem technického pokroku. Jaký způsob odpisování si ÚJ zvolí, záleží zcela na ní. [3]

**Podle § 28 zákona č.563/1991 Sb. o účetnictví jsou oprávněny odpisovat majetek účetní jednotky, které:**

- mají vlastnické právo nebo jiné právo,
- hospodaří s majetkem státu nebo územních samosprávných celků,
- úplatně nebo bezúplatně poskytují majetek jiné osobě k užívání na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvy o výpůjčce,
- poskytují majetek jiné osobě k užívání na základě smlouvy o finančním leasingu<sup>3</sup>,
- úplatně nebo bezúplatně užívají a provedou na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet,
- získají majetek na základě smlouvy o nájmu podniku, a nájemce je oprávněn o tomto majetku účtovat a odepisovat jej.

---

<sup>3</sup> Finančním leasingem se pro účely tohoto zákona rozumí poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku.

Podkladem pro výpočet a uplatnění účetních odpisů je odpisový plán. § 28 odst. 6 ZoÚ ukládá povinnost ÚJ sestavovat odpisový plán, na základě kterého dochází k odpisování majetku v průběhu jeho používání. Je součástí vnitřních účetních směrnic a obsahuje stanovené postupy, způsoby odpisování, soupis odpisovaného majetku atd. Požadavky týkající se sestavování odpisového plánu stanovuje § 56 odst. 3 vyhlášky.

Majetek se vždy odpisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví. Cena, ve které je majetek zařazen do užívání slouží jako základna pro odpisování. Oprávky vyjadřují hodnotu opotřebení a snižují ocenění majetku souvztažně se zatížením nákladů. Odpisy účtujeme do nákladů minimálně jednou ročně a to k datu sestavování účetní závěrky. Doba odpisování není stanovena, ale měla by, co nejvěrněji kopírovat dobu po kterou majetek přináší ekonomický prospěch tzv. ekonomická životnost. Fyzická a ekonomická životnost majetku nemusí být stejná, častěji je fyzická životnost delší. Odpisový plán by tedy měl vycházet z ekonomické životnosti a míry opotřebení. [3]

Výjimky, kdy si účetní jednotka nemůže určit dobu odpisování, představují goodwill, zřizovací výdaje a oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Podle § 6 odst. 3 vyhlášky lze zřizovací výdaje odpisovat maximálně 5 let, goodwill se odpisuje rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců od nabytí obchodního závodu do nákladů. Záporný goodwill se odpisuje rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců od nabytí obchodního závodu do výnosů. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku je možné odpisovat po rovnoměrně 180 měsíců od nabytí obchodního závodu. Aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se účtuje nákladů a pasivní do výnosů.

K účtování jsou určeny účty účtové skupiny 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti* a souvztažně účty účtové skupiny 07 – *Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo 08 – *Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku*. [3]

Trvalé snížení hodnoty majetku se provádí prostřednictvím opravek. Po odečtení opravek od vstupní ceny majetku zjistíme jeho aktuální hodnotu, tedy současnou zůstatkovou cenu majetku. Jelikož české účetní předpisy nedovolují snižovat hodnotu majetku přímo a požadují jej evidovat po celou dobu užívání v historické ceně, vykazuje se toto trvalé snížení nepřímo, tedy pomocí opravek. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. [2] [3]

Podle Českých účetních standardů od roku 2009 může výši odpisů ovlivnit i předpokládaný prospěch, kterého lze dosáhnout v okamžiku vyřazení majetku.<sup>4</sup> Účetní jednotka nemusí odpisový plán sestavovat tak, aby se v posledním roce odpisování rovnala hodnota oprávek vstupní ceně. Majetek může mít předpokládanou zbytkovou hodnotu, kterou může účetní jednotka zohlednit. Zbytková hodnota představuje odhadovanou částku, kterou může ÚJ získat pokud by byl majetek vyřazen např. z důvodu prodeje po odečtení nákladů na vyřazení. Celková hodnota odpisů a zbytková hodnota nemůže překročit výši ocenění majetku. Odpisy jsou prováděny z částky snížené o předpokládanou zbytkovou hodnotu.

Do doby než se začala aplikovat zbytková hodnota, byly uplatňovány účetní odpisy z celé pořizovací ceny. Majetek byl tedy při prodeji vyřazen s nulovou zůstatkovou cenou a výnosem z prodeje byl účetní zisk ve výši prodejní ceny. [3]

#### **Vzorec na výpočet časových odpisů s uplatněním zbytkové hodnoty**

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena} - \text{zbytková hodnota}}{\text{doba použitelnosti}} \quad (3.1)$$

#### **Vzorec na výpočet výkonových odpisů s uplatněním zbytkové hodnoty**

$$\text{roční odpis} = \frac{(\text{vstupní cena} - \text{zbytková hodnota}) \times \text{plánovaný roční objem výkonů}}{\text{celkový, předpokládaný objem výkonů}} \quad (3.2)$$

### **3.1.2 Technické zhodnocení**

Podle §47 odst. 4 vyhlášky se „*technickým zhodnocením rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku v položkách „B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek a „B.II.3. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí“ nebo v případě majetku vykazovaného v položce „ B.II.2. Stavby“ dosáhnou vynaložené náklady významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby.“*

## **3.2 Způsoby odpisování majetku**

Při volbě metody odpisování si lze volit mezi 3 způsoby. Nejčastěji využívané jsou odpisy časové, u kterých se vychází z předpokládané doby životnosti dlouhodobého majetku.

---

<sup>4</sup> Výjimku tvoří odpisy dospělých zvířat

Podle počtu předpokládaných výkonů lze využít odpisy výkonové. Specifickou metodou, je metoda komponentního odpisování, kterou lze použít pouze na některé druhy DM.

S odpisováním souvisí také rezervy na opravu majetku, které v jsou v České republice daňově uznatelné a díky tomu patří k nejčastěji vytvářeným rezervám. Tvorba této rezervy je však v rozporu s tím, co je požadováno standardem IAS 37 – Rezervy, neboť v době tvorby rezervy na budoucí opravy, neexistuje závazek podniku k uskutečnění opravy. Tvorba rezervy se propojena s vybraným způsobem odpisování. Dlouhodobý majetek, který jen tvořen částmi, jenž mají různou dobu použitelnosti než ostatní součásti zařízení, se musí v určitých intervalech obnovovat, bez ohledu na to je majetek odpisován jako celek. Standardy uplatňují odlišný přístup a to metodu komponentního odpisování, kdy se každá komponenta odpisuje zvlášť a není potřeba tvořit rezervy. Podle IFRS se tedy rezervy na opravu dlouhodobého majetku netvoří. Tato metoda v České republice není využívána hlavně z toho důvodu, že ji ZDP neupravuje a nelze ji daňově uplatnit, kdežto rezervy ano. [1]

#### **3.2.1.1 Metoda časová**

U této metody je odpisový plán sestavován na základě předpokládané doby životnosti dlouhodobého majetku. Je možné zvolit si z 3 variant odpisování v závislosti na tom, během jaké doby a jakou rychlostí se DM opotřebovává. Pokud se majetek během používání opotřebovává rovnoměrně, jsou nejvhodnější lineární odpisy, naopak pokud dochází k největšímu opotřebení v prvních letech používání, měly by být použity odpisy zrychlené. Může dojít také k opačné situaci, kdy se majetek nejvíce opotřebovává na konci své životnosti, v tomto případě je třeba využít odpisy zpomalené. [5]

#### **Rovnoměrné (lineární) účetní odpisy**

Používají se u majetku, jenž se během používání k dané činnosti opotřebovává rovnoměrně. Výše odpisu může být stanovena procentem ze vstupní ceny nebo tímto vzorcem:

$$\text{odpisy} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba odpisování}} \quad (3.3)$$

#### **Zrychlené (degresivní) účetní odpisy**

Tento způsob odpisování je vhodný zejména u majetku, který svou hodnotu ztrácí nejvíce v prvních letech používání. Jedná se hlavně o morální zastaralost např. v oblasti výpočetní techniky. Nejvyšší částka je odepsána v prvním roce odpisování a s každým dalším rokem klesá. V posledním roce je roční odpis nejnižší.



$$\text{odpisy} = \frac{2 \times \text{vstupní cena} \times (\text{doba odpisování} + 1 - \text{rok odpisování})}{\text{doba odpisování} \times (\text{doba odpisování} + 1)} \quad (3.4)$$

### **Zpomalené (progresivní) účetní odpisy**

Využívají se v situaci, kdy se předpokládá, že majetek bude svou hodnotu ztrácet nejvíce v posledních letech odpisování. Představují opačný způsob odpisování než odpisy zrychlené. Tedy, že z hodnoty majetku je v každém dalším roce odpisování odepsána vyšší částka než v přechozím roce. V posledním roce odpisování je odepsaná částka nejvyšší.

$$\text{odpis} = \frac{2 \times \text{vstupní cena} \times \text{rok odpisování}}{\text{doba odpisování} (\text{doba odpisování} + 1)} \quad (3.5)$$

#### **3.2.1.2 Metoda výkonová**

Při použití této metody se při stanovení výše odpisů vychází z objemu předpokládaných výkonů realizovaných prostřednictvím daného aktiva (např. počet vyrobených výrobků, počet ujetých kilometrů). Míra opotřebení tedy závisí na tom, v jaké míře je majetek skutečně využíván. Je potřeba si stanovit tzv. odpisový koeficient. [5]

Odpisový koeficient může být stanoven takto:

$$\text{odpisový koeficient} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{plánovaný, celkový objem výkonů}} \quad (3.6)$$

#### **3.2.1.3 Metoda komponentního odpisování**

Od roku 2010 je tato metoda používaná v IAS/IFRS upravena i českými právními předpisy a to v § 56a vyhlášky. Její podstata spočívá v tom, že některé části majetku, které jsou nazývány komponenty, se výrazně liší dobou použitelnosti a cenou v porovnání s ostatními částmi dlouhodobého majetku. Lze ji využít u vybraných složek majetku (stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí). [3]

Účetní jednotka vymezí druh majetku, u kterého použije metodu komponentního odpisování, průběh používání a způsob určení komponenty včetně jejího ocenění podle svých potřeb a tyto skutečnosti doloží průkazným účetním záznamem. [7]

Podle § 56a vyhlášky se komponentou rozumí určená část majetku nebo souboru majetku nebo určená kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku. Určení kontroly výskytu závad jako komponenty účetní jednotka provádí k okamžiku uvedení majetku do užívání.

Komponenta se odpisuje v průběhu používání samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku nebo souboru majetku.

Při výměně komponenty se původní komponenta vyřadí, soubor majetku se sníží o její výši ocenění a naopak zvýší o pořizovací cenu nové komponenty. Pokud není zcela odepsána, je nejprve nutné provést odpis zůstatkové ceny vyřazované části do nákladů.

Majetek je vykazován a účtován včetně opravek jako celek. Rozdělení na jednotlivé komponenty se provádí pomocí analytických účtů. Při využití této metody podle § 56a se neúčtuje o rezervě na opravy hmotného majetku.

### **3.2.2 Daňové odpisy**

Pro účetní jednotku jsou rozhodující v závislosti na dopad opotřebení majetku do nákladů a tím i na VH odpisy účetní. V jejich zájmu je ale také uplatnit tyto náklady i daňově. Problematika daňového odpisování je upravena zákonem o dani z příjmů č. 586/1992 Sb. Zákon stanovuje podmínky pro uplatnění daňových odpisů, které ÚJ porovnává se svými účetními odpisy, pokud si chce snížit základ daně.

O daňových odpisech se průběhu účetního období neúčtuje. Jsou zohledňovány až na konci roku při účetní závěrce a zjišťování základu daně z příjmů. Mají význam pouze pro potřeby daňového přiznání. V tuto chvíli ÚJ porovnává výši účetních odpisů a daňovými odpisy. Pokud jsou daňové odpisy vyšší než účetní, vzniklý rozdíl se uplatní jako odčitatelná položka. Opačný případ nastává, pokud účetní odpisy převyšují daňové odpisy a rozdíl se musí uplatnit jako připočitatelná položka. Prostřednictvím daňových odpisů je tedy možné základ daně snížit nebo zvýšit.

Bez ohledu na to, že se daňovými odpisy zabýváme až na konci roku, je potřeba při zařazení nového majetku do užívání vytvořit inventární kartu nejen pro odpisy účetní ale i daňové. Na inventární kartě musí být majetek zařazen do odpisové skupiny s určenou dobou odpisování a také vybraným způsobem odpisování. Zařazení do dané skupiny a způsob odpisování není možné v průběhu odpisování měnit, ale odpisy lze přerušit. Poplatník totiž nemá povinnost si je uplatnit, ale může je využít. Po přerušení se pokračuje tak, jakoby k němu vůbec nedošlo. [3] [8]

I u tohoto odpisování je potřeba rozlišovat jestli se jedná majek hmotný či nehmotný. Pojem dlouhodobý zákon nevyužívá a zabývá se pouze majetkem, který lze odpisovat. Pro účely účetních odpisů, si ÚJ stanoví výši ocenění, od kterého je majetek považován za

dlouhodobý, avšak u daňových odpisů je zákonem stanovena jednotná hodnotová hranice. Také musí být splněna podmínka týkající se doby použitelnosti majetku, tedy doba delší než 1 rok. [3]

### 3.2.2.1 Odpisy nehmotného majetku

Nehmotným majetkem, který se odpisuje, jsou podle § 32 a odst. 1 ZDP zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek. Vstupní cena musí být vyšší než 60 000 Kč. Odpisován může být majetek, jenž byl nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo majetek vytvořený vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování.

Doba odpisování dlouhodobého nehmotného majetku závisí na tom, zda poplatník má právo k užívání na dobu určitou nebo neurčitou. Na rozdíl od hmotného majetku, lze odpisy uplatnit pouze měsíčně a rovnoměrně od měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém byl majetek zařazen do užívání. [8]

U majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se odpisy provádí po dobu užívání. Roční odpis pak lze vyjádřit přesně na konkrétní dny či měsíce tímto vzorcem:

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba sjednaného práva užívání}} \times \text{doba užívání v daném období} \quad (3.7)$$

*Doba sjednaného práva užívání* a *Doba užívání v daném období* je vyjádřena buď skutečným počtem dní, nebo měsíců užívání.

Majetek, k němuž má poplatník právo užívání na dobu neurčitou, se odpisuje po dobu, která je stanovena ZDP a to rovnoměrně a bez přerušení.

- Audiovizuální dílo – 18 měsíců
- Software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – 36 měsíců
- Zřizovací výdaje – 60 měsíců
- Ostatní nehmotný majetek – 72 měsíců [9]

U nehmotného majetku, který byl nabyt vkladem nebo přeměnou, nabyvatel pokračuje v odpisování stejným způsobem, kterým majetek odpisoval původní vlastník z vstupní ceny u něj evidované. Musí být splněna podmínka, že vkladatel, zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace mohla odpisy uplatňovat. Odpisy je tedy možné uplatnit, pouze pokud vkladatel mohl sám odpisovat a do výše úhrady prokázané vkladatelem. [8]

### Vzorec pro výpočet ročních odpisů

$$\text{odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba odpisování v měsících}} \times \text{počet měsíců odpisování v daném období} \quad (3.8)$$

#### 3.2.2.2 Odpisy hmotného majetku

Hmotným majetkem jsou podle § 26 odst. 2 ZDP:

- Samostatné movité věci nebo soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než 1 rok
- Budovy, domy a jednotky nezahrnující pozemek
- Stavby<sup>5</sup>
- Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky
- Dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč
- Jiný majetek<sup>6</sup>

**Podle § 28 zákona o dani z příjmů č. 586/1992 Sb. si může daňově uplatnit odpisy hmotného majetku poplatník daně z příjmů, který:**

- má k majetku vlastnické právo,
- je organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu,
- je státní příspěvkovou organizací, státním podnikem nebo jinou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu,
- je podílovým fondem, jehož součástí je hmotný majetek,
- je svěřeneckým fondem, jehož součástí je hmotný majetek,
- je nástupnickou obchodní korporací zanikající nebo rozdělované obchodní korporace při přeměně

---

<sup>5</sup> S výjimkou: provozních důlních děl; drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m<sup>2</sup> a výšku 5 m; oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou

<sup>6</sup> a) technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f),

b) technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,

c) výdaje hrazené uživatelem, které podle zvláštních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu, a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

Daňové odpisy hmotného majetku se vždy počítají jako odpisy roční, na datum zařazení majetku do užívání se nebere ohled. Nezáleží tedy na tom, jestli je majetek zařazen do užívání v březnu, srpnu nebo i prosinci, daňový odpis se uplatní ve stejné roční výši na konci zdaňovacího období u poplatníka u něj je majetek evidován.

Výhodou daňového odpisování je, že jej lze přerušit, jelikož účetní jednotka není povinna uplatňovat daňové odpisy, ale má pouze právo k jejich uplatnění. [3]

Důležité pro uplatnění daňových odpisů je zařazení majetku do příslušné odpisové skupiny, doba odpisování a způsob odpisování, který není po možné po celou dobu odpisování měnit. V příloze 1 ZDP jsou uvedeny jednotlivé druhy hmotného majetku zařazené do daných odpisových skupin. Každá skupina má podle § 30 ZDP stanovenou určitou dobu odpisování.

**Tab. 3. 1. Doba odpisování hmotného majetku podle § 30 ZDP**

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	60 let

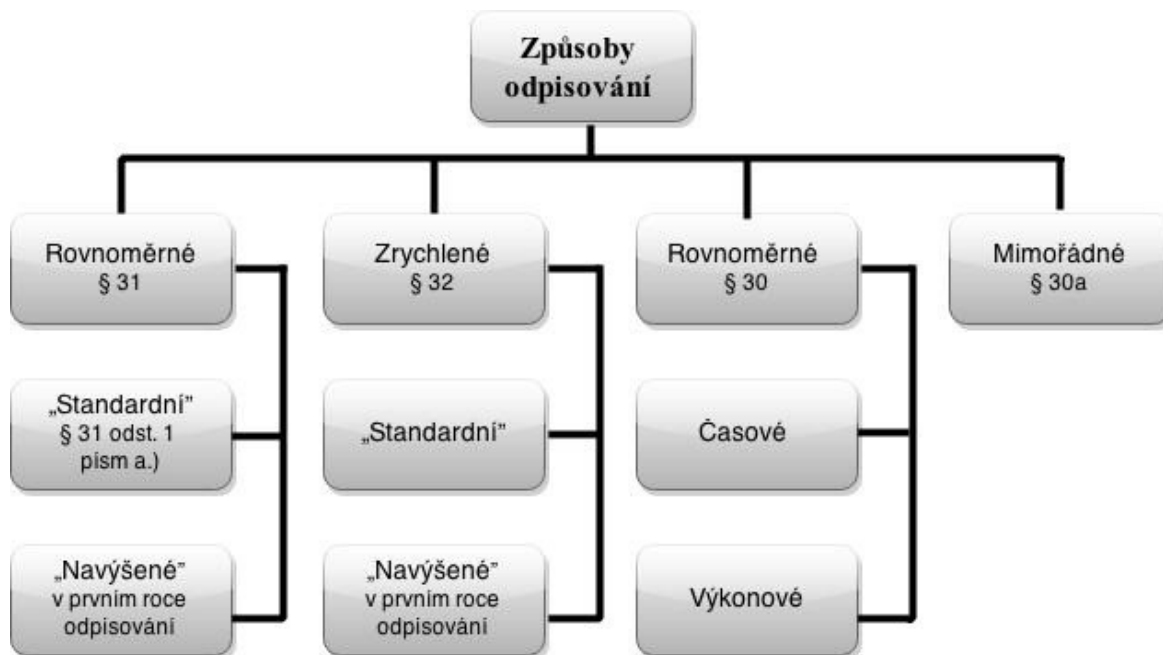
Zdroj: § 30 ZDP

**Příklady aktiv jednotlivých odpisových skupin podle Přílohy č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb.:**

- 1. skupina** – televizní kamery, plastové kancelářské nebo školní potřeby, ruční mechanizované nástroje, jízdní kola a jiná kola bez motoru, laboratorní sklo
- 2. skupina** – koberce a kobercové předložky, spotřební elektronika, baterie a akumulátory, prodejní automaty, osobní automobily, hudební nástroje, nábytek
- 3. skupina** – konstrukce chmelnic, elektrické kondenzátory, turbíny, lodě a plavidla, klimatizační zařízení, skleníky pro pěstování rostlin
- 4. skupina** – konstrukce vinic, průmyslové komíny chemických podniků, budovy výrobní pro energetiku, vnější osvětlení budov a staveb, síla samostatná

5. **skupina** – fontány, kašny, budovy pokud nejsou uvedeny v jiné položce přílohy, jímky, akvadukty, dálnice, silnice, tunely, nádrže
6. **skupina** – budovy hotelů, muzea, knihovny, historické nebo kulturní památky, budovy administrativní

### Schéma č. 3.1. Způsoby odpisování hmotného majetku



Zdroj: vlastní zpracování, [2]

Způsoby výpočtu daňových odpisů hmotného majetku jsou téměř totožné s účetními odpisy. Volba závisí čistě na poplatníkovi, který způsob je pro něj z daňového hlediska výhodnější. Výjimku tvoří případ, kdy se jedná o majetek, který již byl odpisován původním vlastníkem a nový vlastník je povinen pokračovat v zahájeném odpisování. Existují tedy dva základní způsoby odpisování a to rovnoměrné a zrychlené. U obou je nutné v prvním roce odpisování, zařadit majetek do správné odpisové skupiny.

#### 3.2.2.3 Rovnoměrné odpisování

Tímto způsobem je základ daně poplatníka zatěžován každoročně náklady ve stejné výši po celou dobu odpisování, kromě prvního roku, kdy je částka nižší. Jednotlivým skupinám hmotného majetku jsou pro výpočet určeny odpisové sazby, které jsou odlišné pro první rok odpisování, v následujících letech a také v případě zvýšené vstupní ceny.

### Vzorec pro výpočet rovnoměrných odpisů:

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena} \times \text{roční odpisová sazba}}{100} \quad (3.9)$$

Pokud by v průběhu používání majetku došlo k technickému zhodnocení, tak v roce kdy je dokončeno se o něj navýší vstupní cena a odpisy se provádí ze zvýšené zůstatkové ceny a použije se odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu. [3] [5]

Účetní jednotka může využít možnost navýšení odpisů v prvním roce odpisování na úkor odpisů v dalších letech. Dochází pak k odlišnému rozložení odpisů v čase s důrazem na první rok odpisování. Roční odpisy se pak rychleji uplatní do základu daně. Roční odpisovou sazbu si tedy lze zvýšit v prvním roce odpisování podle ZDP o 10 %, 15 % nebo 20 %. Podmínkou je také, že poplatník musí být prvním odpisovatelem daného majetku. Přičemž prvním vlastníkem je poplatník, který si majetek pořídil jako nový, jenž doposud nebyl používán danému účelu, popřípadě u předchozího vlastníka byl zbožím.

O 10% je možné vstupní cenu zvýšit u téměř veškerého majetku, který je zařazen do odpisové skupiny 1 až 3. Výjimku tvoří majetek, u něhož navýšení není možné a také majetek, u kterého poplatník využívá navýšení o 15 % nebo 20%.

Tato navýšení nelze využít dle § 31 odst. 5 ZDP např. u letadel, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy, leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol a další.

Navýšení odpisových sazeb o 15 % může využít poplatník u majetku, definovaném v § 31 odst. 3 jako zařízení pro čištění a úpravu vod v klasifikaci produkce CZ-CPA označeného kódem 28.29.12 využívaného ve stavebních pracích podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC do podtřídy 125113 a třídících a úpravárenských zařízení na zhodnocení druhotných surovin zahrnutých v oddílu 28, pomocí něhož jsou zpracovány druhotné suroviny specifikované ve třídě CZ-CPA 38.32.

Roční odpisovou sazbu zvýšenou o 20 % je oprávněn dle § 31 odst. 2 ZDP použít poplatník s výhradně zemědělskou a lesní výrobou, který je odpisovatelem stroje pro zemědělství a lesnictví v klasifikaci produkce CZ-CPA označeného kódem 28.3. Poplatníkem, je osoba, jejíž příjmy z této činnosti v předcházejícím zdaňovacím období činily více než 50% celkových příjmů. [8]

Konkrétní sazby a koeficienty pro dané odpisové skupiny jsou uvedeny v příloze.

#### 3.2.2.4 Zrychlené odpisování

U toho způsobu odpisování se odpisy uplatňují nerovnoměrně. Jsou stanoveny koeficienty pro každou odpisovou skupinu. Stejně jako u rovnoměrného odpisování se rozlišují koeficienty v prvním roce odpisování, v následujících letech a koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu v případě technického zhodnocení majetku. Do nákladů se větší část odpisů promítne v prvních letech a postupně se v dalších letech snižuje. [3]

**Vzorec pro výpočet zrychlených odpisů v 1 roce:**

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient v 1. roce odpisování}} \quad (3.10)$$

**Vzorec pro výpočet v následujících letech:**

$$\text{roční odpis} = \frac{2 \times \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient v dalších letech} \cdot \text{počet let dosavadního odpisování}} \quad (3.11)$$

Navýšení vstupní ceny u zrychleného odpisování je totožné jako u rovnoměrných odpisů. [3]

#### 3.2.2.5 Rovnoměrné časové odpisy

Majetek, u něhož se podle § 30 odst. 4 ZDP využije tento způsob odpisování, tvoří:

- otvírky nových lomů, pískoven, hlinišť a technické rekultivace, pokud tyto nejsou součástí hmotného majetku, do jehož vstupní ceny jsou zahrnuty,
- dočasné stavby a důlní díla,
- hmotný majetek, jehož životnost nebo doba trvání je stanovena v letech obecně závazným předpisem nebo příslušným orgánem na základě zmocnění ve zvláštním zákoně,

Roční odpis se stanoví jako podíl vstupní ceny a doby trvání přesně na konkrétní dny nebo měsíce.

#### 3.2.2.6 Rovnoměrné výkonové odpisy.

Využívají se u majetku uvedeného v § 30 odst. 5 ZDP tedy u matric, zápusťek, modelů a šablon v klasifikaci produkce CZ-CPA. Výše ročního odpisu se stanoví jako podíl vstupní ceny a daného počtu vyrobených odlitků nebo výlisků.

#### 3.2.2.7 Mimořádné odpisy

Jejich využití bylo možné od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 a týkalo se pouze vymezeného okruhu majetku zařazeného v odpisové skupině 1 a 2 za předpokladu, že plátcem byl první



vlastník. Základní princip mimořádného odpisování spočívá ve značném zkrácení doby odpisování.

K odpisování majetku uvedeného v odpisové skupině 1 dochází po dobu 12 měsíců do 100 % vstupní ceny rovnoměrně bez možnosti přerušení. V druhé odpisové skupině je postup trochu komplikovanější. Celkově však dochází k odepsání majetku do hodnoty 100 % vstupní ceny v době 24 měsíců. Přičemž v prvních 12- ti měsících je majetek rovnoměrně odepsán do výše 60 % vstupní ceny a v dalších 12- ti měsících dochází k odepsání zbývajících 40 % vstupní ceny.

Odpisování je zahájeno, jakmile je aktivum způsobilé k užívání a to v měsíci, který následuje po dni akceptování podmínek odpisování. Výše odpisů je stanovena přesně na každý měsíc. Uplatnění odpisů je vždy možné v částce odpovídající konkrétnímu období. [2] [8]

### 3.3 Odpisování majetku podle IFRS

#### 3.3.1 Odpisování IAS 38

Nehmotný majetek ÚJ amortizuje za podmínky, že je u něj stanovitelná doba použitelnosti. Samotné metody amortizace jsou téměř totožné s odpisy hmotného majetku uvedené v následující podkapitole 3.2.2 Odpisování podle IAS 16. Určité odlišnosti však existují. Komplikace mohou nastat u stanovení vhodné metody amortizace. Ta by se měla shodovat s přínosy očekávanými od aktiva ve formě výnosů.

Část, která se během amortizace neodpisuje, se označuje jako **zbytková hodnota**. „Standardem IAS 38 je definována jako odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z vyřazení aktiva po odečtení odhadovaných nákladů na vyřazení, pokud by aktivum již bylo ve stáří a stavu očekávaném na konci jeho doby použitelnosti.“

K jejímu stanovení dochází ve dvou případech:

- dojde – li k prodeji majetku na základě ukončení jeho používání v podniku a třetí strana se již zavázala tento majetek odkoupit
- existuje – li a bude-li existovat aktivní trh pro daný majetek, díky kterému lze zbytkovou hodnotu stanovit i v období ukončení doby použitelnosti aktiva.

### 3.3.2 Odpisování IAS 16

*„Odpisy představují systematickou alokaci pořizovací ceny do nákladu podniku, nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv.“ (Dvořáková, 2014)*

Odpisy se zachycují v každém období do nákladů, které ovlivňují VH resp. do výsledku, což neplatí v případě, kdy jsou součástí ocenění jiného aktiva, které bylo vytvořeno ve vlastní režii.

Jakmile je aktivum připravené k užívání, nastává okamžik zahájení odpisování. K ukončení dochází pozbytím aktiva prodejem či likvidací, nebo zařazením mezi aktiva držená k prodeji podle podmínek stanovených IFRS 5. Dočasné nevyužívání aktiva nelze brát jako důvod pro přerušení odpisování. U výkonového odpisování může mít odpis nulovou hodnotu.

*Pro účely odpisování je nutno desagregovat aktivum na části, které mají různou dobu použitelnosti (pokud je jejich hodnota významná), a tyto části odpisovat odděleně. (Dvořáková, 2014)*

Desagregovat resp. rozložit nebo rozdělit aktiva na více součástí je povinností účetní jednotky, pokud se doba použitelnosti významných částí aktiva odlišuje. Jedná se o tzv. komponentní přístup, kdy je dle standardu stanoveno oddělené odpisování součástí s rozdílnou použitelností tzv. komponenty.

Rozdělením jednoho celku, je možné dodržet přiřazování nákladů konkrétním výnosům, a tím rozložit prostřednictvím odpisů pořizovací cenu do příslušných účetních období. V účetnictví se zachytí každá součást aktiva zvlášť. Pokud dochází k výměně určité součásti, její zůstatková cena se odepíše, nová součást se ocení pořizovacími náklady a zařadí do užívání.

Vybraná aktiva pravidelně podléhají tzv. významným kontrolám neboli generální opravě, ale výměně jednotlivých součástí však nemusí dojít. Náklady na tuto kontrolu pak tvoří samostatnou složku aktiva a jejich odpisování se provádí až do následující kontroly.

K odpisování pozemků většinou nedochází, protože jejich hodnota během užívání neklesá, ale naopak s časem roste, z toho důvodu stanovení doby použitelnosti pozemku není možné. Lze se setkat s výjimkami, u kterých podle standardu je možné stanovit dobu použitelnosti při daném způsobu využití a dochází pak k odpisování pozemku. Jedná se o případy, kdy součástí pořizovacích nákladů pozemků by byly i náklady související např. s odstraněním půdy, vyklizením pozemku. K odepsání této hodnoty do nákladů by došlo v obdobích, ve kterých náklady na úpravy pozemku přinesou výnosy. [1]

**„Výše odpisů dlouhodobých aktiv v jednotlivých obdobích závisí:**

- na výši vstupní ceny aktiva (pořizovací ceny, eventuálně fair value) a případně na stanovené zbytkové hodnotě;
- na délce použitelnosti, která může být určena buď v závislosti na čase, nebo předpokládaným celkovým výkonem, jako nezávislými proměnnými;
- na použité metodě odpisování, která určuje průběh alokace odpisů v rámci vymezeného intervalu (Dvořáková, 2014)

**Faktory ovlivňující dobu použitelnosti aktiva:**

- fyzické opotřebení, které závisí na kvalitě a způsobu využití aktiva, intenzitě jeho využívání, politice oprav a udržování apod.;
- morální zastarávání aktiva; toto je odhadováno na základě dostupných informací o očekávaném vývoji technického pokroku v daném oboru, který způsobuje že:
  - a.) další využívání aktiva se bude stávat neekonomickým (jsou k dispozici kvalitnější aktiva, která umožňují rychlejší, levnější či kvalitnější produkci);
  - b.) poptávka po produkci, která je vyráběna prostřednictvím tohoto aktiva, bude klesat;
- další faktory, které omezí dobu používání aktiva, například důsledky již platného, nebo očekávaného zákona, který omezuje používání aktiva z ekologických důvodů.

*Standard doporučuje, aby plánovaná doba používání aktiva byla kratší než odhadnutá doba použitelnosti (aplikace zásady opatrnosti). Podnik totiž nemůže všechny faktory přesně specifikovat, rovněž důsledky technického pokroku jsou odhadnutelné pouze obtížně.“ (Dvořáková, 2014)*

**3.3.2.1 Metody odpisování**

Standard stanovuje tři metody odpisování, které je možné využít: metody rovnoměrného odpisování, metoda zmenšujícího se základu a metoda výkonových odpisů. [1]

*Dvořáková (2014) uvádí, že ÚJ by si měla zvolit takovou metodu odpisování (v souladu s principem přiřazování nákladů souvisejícím výnosům), která nejlépe odráží proces spotřeby užitků, které jsou v aktivu obsaženy.*

### Metoda zmenšujícího se základu

Výše odpisů se vypočítá vynásobením aktuální zůstatkové ceny a konstantního procenta.

$$\text{roční odpisová sazba} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{zbytková cena}}{\text{zůstatková cena}}} \quad (3.12)$$

$$\text{roční odpis} = \text{zůstatková cena} \times \text{odpisová sazba} \quad (3.13)$$

Tato metoda se potýká i s jistými nevýhodami, jelikož zbytková cena nesmí být nulová a dochází k příliš prudkému poklesu odpisů.

### Zrychlené odpisy

#### a) Metoda DDB

Tato metoda představuje zjednodušený postup metody zmenšujícího se základu. Odpisové procento je dáno jako násobek lineární sazby, ve většině případu se jedná o dvojnásobek.

Nevýhodou je, že vždy zůstane určitá zbytková hodnota, neodepsaná část, k jejímuž odepsání dochází společně s odpisy v posledním roce.

#### b) Metoda sumace čísel (SYD)

Principem této metody je stanovení proměnlivého procenta odpisu z vstupní ceny pro odpisování (tzv. pevný základ)

$$\text{roční odpis v } i\text{-tém roce} = (\text{pořizovací cena} - \text{zbytková cena}) \times \frac{\frac{n+1-i}{n \times (n+1)}}{2} \quad (3.14)$$

$i$  =  $i$ -tý rok odpisování

### Metoda výkonových odpisů

Použitelnost zobrazuje očekávaný výkon daného zařízení (celkový výkon), který je nezávislou proměnou. Využití této metody se týká zejména oblasti strojů a zařízení, za podmínky, že budoucí přínos plynoucí z těchto aktiv odpovídá očekávanému výkonu daných zařízení a je možné stanovit celkový objem předpokládaných výkonů během používání aktiva.  
[1]

$$\text{roční odpis} = (\text{pořizovací cena} - \text{zbytková cena}) \times \frac{\text{výkon v daném roce}}{\text{celkový výkon}} \quad (3.15)$$

## **3.4 Srovnání odpisování podle ČÚP a IFRS**

### **3.4.1 Nehmotný majetek**

Pořízená Aktiva jsou podle ČÚP odpisována v souladu se stanoveným odpisovým plánem postupně po dobu použitelnosti. Každé nehmotné aktivum se odpisuje a má konečnou dobu životnosti, neexistuje doba neurčitá tak jako v IFRS. Zde se odpisuje se pouze majetek s určitou dobou použitelnosti. U majetku, jehož dobu použitelnosti nelze určit, musí ÚJ každý rok kontrolovat zda nedošlo ke snížení hodnoty.

Snížení hodnoty majetku pořízeného nebo vytvořeného vlastní činností, se v rámci ČÚP provádí buď opravnou položkou, nebo mimořádným odpisem. Naopak podle IFRS je nutné kontrolovat hodnotu majetku kvůli případnému snížení, pokud z daných okolností vyplývá, že jeho účetní hodnota je nenávratná. Tyto kontroly, se vyžadují kromě majetku s neurčitou dobou použitelnosti i u majetku nedokončeného.

### **3.4.2 Hmotný majetek**

**Odpisování** je srovnatelné. Od roku 2010 je umožněno ČÚP využívat i metodu komponentního odpisování, která v případě IFRS se používá vždy, pokud je možné části majetku rozdělit na samostatné komponenty, které se odpisují každá zvlášť. Také se zbytkovou hodnotou se od roku 2009 můžeme setkat.

IFRS požaduje, aby hodnota majetku byla po celou dobu použitelnosti systematicky alokována a vystihovala využití prospěchu plynoucí z majetku. Při změně odpisové metody dochází ke změně účetního odhadu, což se ukáže v odpisech v současném i následujícím období. Použité metody odpisování se kontrolují v pravidelných intervalech. Na konci účetního období se přehodnocuje zbytková hodnota a doba použitelnosti. Při rozdělení majetku na jednotlivé součásti se každá odpisuje zvlášť po svou dobu použitelnosti. [10]

## 4 Praktická aplikace

V této kapitole se nejprve zaměřím na odpisy majetku u vybrané společnosti ABC, s.r.o a následně uvedu několik ilustračních příkladů na odpisové metody, které byly v této práci popsány.

### 4.1 Společnost ABC, s.r.o.

Společnost ABC, s. r. o. založena v roce 2006, se zabývá distribucí léčiv. Hlavní náplní činnosti je zajištění včasných a komplexních dodávek veškerého sortimentu, který je poskytován veterinárním ordinacím, prodejnám krmiv a chovatelským potřebám.

Společnost v letech 2010 a 2012 zakoupila nemovitosti k provozování podnikatelské činnosti a přestěhovala se zde z nájemních prostor. Majetek tedy tvoří dvě nemovitosti, kde v první se nachází rozsáhlý sklad léčiv s oddělenou chladicí místností, kanceláře a garáže pro firemní automobily. Do užívání byla zařazena 16. 3. 2010 v pořizovací ceně 2 380 000 Kč. V druhé nemovitosti se nachází prodejna s chovatelskými potřebami a krmivy. Nemovitost s prodejnou byla zařazena do užívání 25. 5. 2012 a pořizovací ceně 1 600 000 Kč.

Společnost v současné době vlastní tři automobily, které si pořídila postupně. Osobní automobil Škoda Octavia 1.6 TDI zařazený do užívání 8. 2. 2011 v pořizovací ceně 426 900 Kč. Užitkový automobil Volkswagen Transporter 2.0 TDI zařazen do užívání v ceně 698 800 Kč dne 19. 11. 2013. Posledním je užitkový automobil Fiat Ducato 2.3 MultiJet zařazený do užívání 8. 7. 2014. Pořizovací cena činila 643 600 Kč. Distribuce není zabezpečována pouze vlastními automobily společnosti, ale převážně místními autodopravci na základě smlouvy.

Dále je součástí majetku také „centrální“ notebook MacBook Pro 15“ Retina využívaný k zajištění chodu podniku a zakoupený a zařazený do užívání v březnu 2014. Je v něm vedena veškerá skladová evidence, příjem a výdej objednávek prostřednictvím zakoupeného softwaru, který byl nahráný ihned po zakoupení notebooku.

Podnik ke své činnosti využívá řadu dalších aktiv, které však nesplňují hodnotovou hranici a to 40 000 Kč u hmotného majetku a 60 000 Kč pro nehmotný majetek, kterou si ÚJ ve vnitřních směrnících stanovila pro zařazení majetku do dlouhodobého. Mezi další využívaná aktiva, která jsou v evidenci drobného dlouhodobého majetku, patří např.: 2 notebooky MacBook Air 13“, průmyslová podlahová váha, paletovací vozík, regálové systémy a další.

Pro znázornění jednotlivých odpisových metod, jak z účetního tak daňového hlediska je použit užitkový automobil Volkswagen Transporter 2.0 TDI.

## 4.1.1 Užitkový automobil Volkswagen Transporter 2.0 TDI

### 4.1.1.1 Účetní odpisy

Doba odpisování je stanovena stejně jako v případě daňových odpisů 5 let, protože po tuto dobu přináší automobil firmě užitek. Automobil byl pořízen v listopadu, tudíž v prvním roce odpisování je odepsána část odpovídající jednomu měsíci a v posledním roce jedenácti měsícům.

#### 1. Rovnoměrné odpisy

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba odpisování}} \quad (4.1)$$

Pro porovnání s IFRS je třeba stanovit zbytkovou hodnotu. Ta je určena orientačně v rámci tohoto příkladu ve výši 45 000 Kč. Odpisována bude částka 653 800 Kč.

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena} - \text{zbytková hodnota}}{\text{doba odpisování}} \quad (4.2)$$

Tab. 4.1 Rovnoměrné účetní odpisy podle ČÚP

Rok	Počet měsíců odpisování	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2013	1	$\frac{1}{12} \cdot \frac{698\,800}{5} = 11\,647$	11 647	687 153
2014	12	$\frac{698\,800}{5} = 139\,760$	151 407	547 393
2015	12	$\frac{698\,800}{5} = 139\,760$	291 167	407 633
2016	12	$\frac{698\,800}{5} = 139\,760$	430 927	267 873
2017	12	$\frac{698\,800}{5} = 139\,760$	570 687	128 113
2018	11	$\frac{11}{12} \cdot \frac{698\,800}{5} = 128\,113$	128 113	0

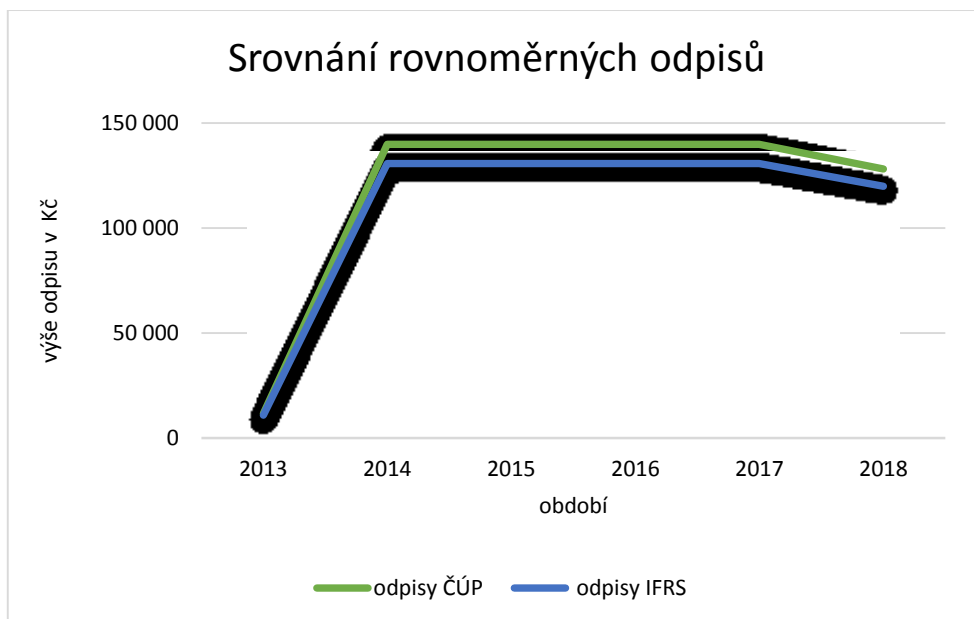
Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4. 2. Rovnoměrné účetní odpisy podle IFRS

Rok	Počet měsíců odpisování	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2013	1	$\frac{1}{12} \cdot \frac{653\,800}{5} = 10\,897$	10 897	642 903
2014	12	$\frac{653\,800}{5} = 130\,760$	141 657	512 143
2015	12	$\frac{653\,800}{5} = 130\,760$	272 417	381 383
2016	12	$\frac{653\,800}{5} = 130\,760$	403 177	250 623
2017	12	$\frac{653\,800}{5} = 130\,760$	533 937	119 863
2018	11	$\frac{11}{12} \cdot \frac{653\,800}{5} = 119\,863$	653 800	0

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4.1 Srovnání rovnoměrných odpisů



Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíl mezi rovnoměrnými odpisy podle českých předpisů (zelená barva) a mezinárodních standardů (modrá barva) je zcela minimální a je dán zbytkovou hodnotou aktiva ve výši 45.000 Kč, v důsledku toho je výše odpisů nižší, ale průběh je totožný.



## 2. Zrychlené odpisy

$$\text{roční odpis} = \frac{2 \times \text{vstupní cena} \times (\text{doba odpisování} + 1 - \text{rok odpisování})}{\text{doba odpisování} \times (\text{doba odpisování} + 1)} \quad (4.3)$$

Tab. 4. 3. Zrychlené účetní odpisy

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
1	$\frac{2 \cdot 698\,800 \cdot (5+1-1)}{5 \cdot (5+1)} = 232\,933$	232 933	465 867
2	$\frac{2 \cdot 698\,800 \cdot (5+1-2)}{5 \cdot (5+1)} = 186\,347$	419 280	279 520
3	$\frac{2 \cdot 698\,800 \cdot (5+1-3)}{5 \cdot (5+1)} = 139\,760$	559 040	139 760
4	$\frac{2 \cdot 698\,800 \cdot (5+1-4)}{5 \cdot (5+1)} = 93\,173$	652 213	46 587
5	$\frac{2 \cdot 698\,800 \cdot (5+1-5)}{5 \cdot (5+1)} = 46\,587$	698 800	0

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.4. Rozložení odpisů do jednotlivých účetních období

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Roční odpis
1	19 411	213 522					232 933
2		15 529	170 818				186 347
3			11 647	128 113			139 760
4				7764	85 409		93 173
5					3882	42 705	46 587
<b>Celkem</b>	<b>19 411</b>	<b>229 051</b>	<b>182 465</b>	<b>135 877</b>	<b>89 291</b>	<b>42 705</b>	<b>698 800</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož je účetním obdobím společnosti kalendářní rok, je nutné odpisy rozpočítávat na měsíce. Majetek je sice odpisován 5 let ale v 6 účetních obdobích. V roce 2013 byla odepsána částka odpovídající pouze jednomu měsíci, v následujících letech 2014-2017 se odepisovalo 12 měsíců a v roce 2018 došlo k odepsání hodnoty za posledních 11 měsíců. Celková doba odpisování tedy odpovídá stanoveným 5 letem. Výpočet je složitější, protože v jednom kalendářním roce dochází ke stanovení odpisů, u kterých se mění doba odpisování,

jelikož k nákupu došlo v listopadu a odpisovat se začíná od následujícího měsíce, tedy od prosince a účetní období se se neshoduje s rokem odpisování.

### Metoda DDB

Nejprve se stanoví koeficient, který je stejný po celou dobu odpisování a násobí se jím zůstatková cena aktiva.

$$\text{koeficient } P_{DDB} = 2 \times \frac{1}{\text{odhad doby živnosti aktiva}} \quad (4.4)$$

$$\text{roční odpis} = P_{DDB} \times \text{zůstatková cena} \quad (4.5)$$

Tab. 4. 5. Zrychlené odpisy – metoda DDB

Rok	Koeficient DDB	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
1	$2 \cdot \frac{1}{5} = 0,4$	$0,4 \cdot 698\,800 = 279\,520$	279 520	419 280
2	0,4	$0,4 \cdot 419\,280 = 167\,712$	447 232	251 568
3	0,4	$0,4 \cdot 251\,568 = 100\,627$	547 859	150 941
4	0,4	$0,4 \cdot 150\,941 = 60\,376$	608 235	90 565
5	0,4	$0,4 \cdot 90\,565 = 36\,226$	644 461	54 339

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4. 6. Rozložení odpisů do jednotlivých účetních období

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Roční odpis
1	23 293	256 227					279 520
2		13 976	153 736				167 712
3			8386	92 242			100 628
4				5031	55345		60 376
5					7547	83 018	90 565
<b>Celkem</b>	<b>23 293</b>	<b>270 203</b>	<b>162 122</b>	<b>97 273</b>	<b>62 892</b>	<b>83 018</b>	<b>698 800</b>

Zdroj: vlastní zpracování

### Metoda SYD

$$\text{roční odpis v } i\text{-tém roce} = (\text{pořizovací cena} - \text{zbytková cena}) \times \frac{\frac{n+1-i}{n \times (n+1)}}{2} \quad (4.6)$$

Tab. 4. 7. Zrychlené odpisy – metoda SYD

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
1	$\frac{5}{5+4+3+2+1} \cdot (698\,800 - 45\,000) = 217\,933$	217 933	435 867
2	$\frac{4}{15} \cdot 653\,800 = 174\,347$	392 280	261 520
3	$\frac{3}{15} \cdot 653\,800 = 130\,760$	523 040	130 760
4	$\frac{2}{15} \cdot 653\,800 = 87\,173$	610 213	43 587
5	$\frac{1}{15} \cdot 653\,800 = 43\,587$	653 800	45 000

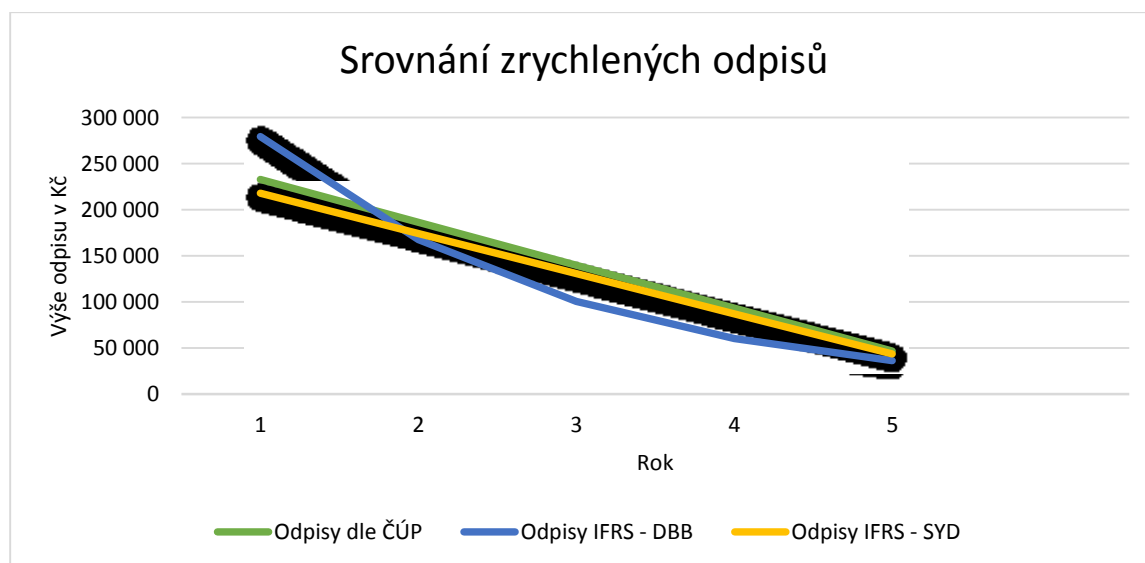
Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4. 8. Rozložení odpisů do jednotlivých účetních období

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Roční odpis
1	18 161	199 772					217 933
2		14 529	159 818				174 347
3			10 897	119 863			130 760
4				7 264	79 909		87 173
5					3 632	39 955	43 587
<b>Celkem</b>	<b>18 161</b>	<b>214 301</b>	<b>170 715</b>	<b>127 127</b>	<b>83 541</b>	<b>39 955</b>	<b>653 800</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4.2. Srovnání zrychlených odpisů



Zdroj: vlastní zpracování

Tento graf se oproti grafu s rovnoměrnými odpisy značně liší. Je možné vidět, že nejvyšší částka je odepsána v prvním roce a v následujících letech klesá. Výjimku tvoří metoda DBB, kdy v posledním roce není odepsána celá zůstatková cena. To je nevýhoda této metody, vždy zůstane nějaká část neodepsána, která se odepíše jako součást odpisu v posledním roce. Z grafu je možné vidět, že ačkoliv odpis v prvním roce byl nejvyšší ze všech tří, tak stejně na konci odpisování zbyde určitá částka, protože během 5 let došlo k odepsání nižších hodnot než u ostatních metod. Odpisy podle ČÚP (zelená barva) a odpisování metodou SYD (žlutá barva) mají totožný průběh a připomínají přímku. Jen částka podle metody SYD je o cca o 15 000 Kč v prvním roce nižší a v dalších letech se rozdíl snižuje. V posledním roce odpisování křivky téměř splývají.

### 3. Zpomalené odpisy

$$\text{odpis} = \frac{2 \times \text{vstupní cena} \times \text{rok odpisování}}{\text{doba odpisování} (\text{doba odpisování} + 1)} \quad (4.7)$$

Tab. 4. 9. Zpomalené odpisy

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
1	$\frac{2 \cdot 698\,800 \cdot 1}{5 \cdot (5+1)} = 46\,587$	46 587	653 213
2	$\frac{2 \cdot 698\,800 \cdot 2}{30} = 93\,173$	139 760	560 040
3	$\frac{2 \cdot 698\,800 \cdot 3}{30} = 139\,760$	279 520	420 280
4	$\frac{2 \cdot 698\,800 \cdot 4}{30} = 186\,347$	465 867	233 933
5	$\frac{2 \cdot 698\,800 \cdot 5}{30} = 232\,933$	698 800	0

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4. 10. Rozložení odpisů do jednotlivých účetních období

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Roční odpis
1	3 882	42 705					46 587
2		7 764	85 409				93 173
3			11 647	128 113			139 760
4				15 529	170 818		186 347
5					19 411	213 522	232 933
<b>Celkem</b>	<b>3 882</b>	<b>50 469</b>	<b>97 056</b>	<b>143 642</b>	<b>190 229</b>	<b>213 522</b>	<b>698 800</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Zpomalené odpisy jsou ve stejné výši, jako odpisy zrychlené avšak v opačném pořadí. V prvním roce je vykázán nejmenší odpis a v posledním roce nejvyšší.

#### 4.1.1.2 Daňové odpisy

V prvním roce je použita odpisová sazba 11 a v následujících letech 22,25. Pokud by došlo k technickému zhodnocení, změnila se odpisová sazba na 20. Záleží čistě na ÚJ, zda si zvolí rovnoměrné či zrychlené odpisy, protože by měla vědět, jakého výsledku hospodaření dosahuje a který způsob bude přínosnější. Rovnoměrné odpisy se promítají do nákladů každoročně ve stejné výši (kromě prvního roku), kdežto zrychlené odpisy zajišťují rychlejší promítnutí opotřebení majetku do nákladů.

##### 1. Rovnoměrné odpisy

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena} \times \text{roční odpisová sazba v 1. roce}}{100} \quad (4.8)$$

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena} \times \text{roční odpisová sazba v dalších letech}}{100} \quad (4.9)$$

Tab. 4. 11. Rovnoměrné daňové odpisy

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2013	$\frac{698\,800 \cdot 11}{100} = 76\,868$	76 868	621 932
2014	$\frac{698\,800 \cdot 22,25}{100} = 155\,483$	232 351	466 449
2015	155 483	387 834	310 966
2016	155 483	543 317	155 483
2017	155 483	698 800	0

Zdroj: vlastní zpracování

##### 2. Zrychlené odpisy

**Vzorec pro výpočet zrychlených odpisů v 1 roce:**

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient v 1. roce odpisování}} \quad (4.10)$$

**Vzorec pro výpočet v následujících letech:**

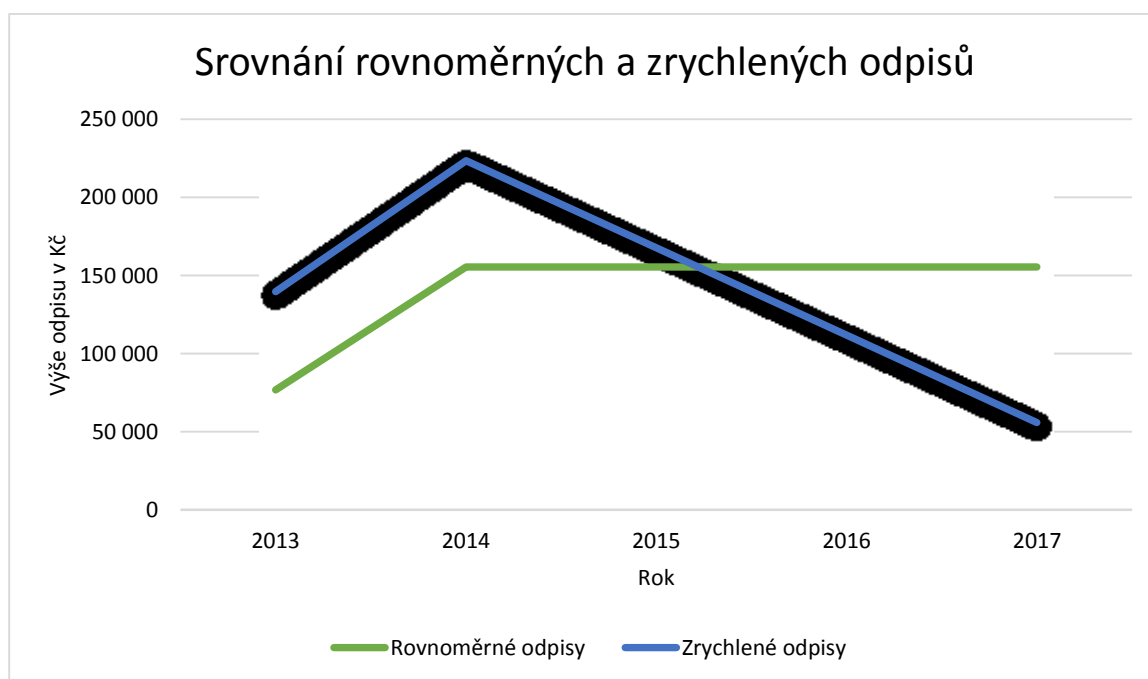
$$\text{roční odpis} = \frac{2 \times \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient v dalších letech} - \text{počet let dosavadního odpisování}} \quad (4.11)$$

Tab. 4. 12. Zrychlené daňové odpisy

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2013	$\frac{698\,800}{5}=139\,760$	139 760	559 040
2014	$\frac{2 \cdot 559\,040}{6-1}=223\,616$	363 376	335 424
2015	$\frac{2 \cdot 335\,424}{6-2}=167\,712$	531 088	167 712
2016	$\frac{2 \cdot 167\,712}{6-3}=111\,808$	642 896	55 904
2017	$\frac{2 \cdot 55\,904}{6-4}=55\,904$	698 800	0

Zdroj: vlastní zpracování

Graf. 4. 3. Porovnání daňových a účetních odpisů



Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné odpisy jsou v grafu znázorněny modrou křivkou, která se od druhého roku odpisování nemění. V prvním roce je použita nižší odpisová sazba než v následujících letech, proto je odpis v jiné výši. Zrychlené odpisy vykazují nejvyšší částku v druhém roce a pak klesají. Průběh je velmi podobný účetním zrychleným odpisům, kde však je největší částka odepsána už v prvním roce. Záleží pouze na účetní jednotce a jejím výsledku hospodaření, který způsob je pro ni výhodnější z hlediska nákladů.

#### 4.1.1.3 Technické zhodnocení

Společnost ABC, s.r.o. se v roce 2015 rozhodla u užitkového automobilu Volkswagen rozšířit výbavu o bezpečnostní zařízení zahrnující např., kameru a parkovací senzory. Celková výše vybavení činila 42 000 Kč. V případě rovnoměrných odpisů technické zhodnocení navyšuje vstupní cenu a u zrychlených odpisů cenu zůstatkovou.

Tab. 4.13. Technické zhodnocení - rovnoměrné daňové odpisy

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2013	$\frac{698\,800 \cdot 11}{100} = 76\,868$	76 868	621 932
2014	$\frac{698\,800 \cdot 22,25}{100} = 155\,483$	232 351	$466\,449 + 42\,000 = 504\,449$
2015	$\frac{740\,800 \cdot 20}{100} = 148\,160$	380 511	360 289
2016	$\frac{740\,800 \cdot 20}{100} = 148\,160$	528 671	212 129
2017	$\frac{740\,800 \cdot 20}{100} = 148\,160$	676 831	63 969

Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2015, kdy dojde k technickému zhodnocení, se změní odpisová sazba z 22,25 na 20 a ta bude použita až do konce odpisování. O hodnotu technického zhodnocení se zvýší vstupní cena. K zůstatkové ceně v roce 2014 přičteme hodnotu TZ, tedy 504 449 Kč a od této částky je odečten odpis. Na konci roku 2017 bude mít automobil zůstatkovou cenu 63 969 Kč, která bude odepsána během roku 2018.

Tab. 4.14. Technické zhodnocení – zrychlené daňové odpisy

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2013	$\frac{698\,800}{5} = 139\,760$	139 760	559 040
2014	$\frac{2 \cdot 559\,040}{6-1} = 223\,616$	363 376	$335\,424 + 42\,000 = 377\,424$
2015	$\frac{2 \cdot 377\,424}{5} = 150\,967$	514 343	226 457
2016	$\frac{2 \cdot 226\,457}{5-1} = 113\,229$	627 572	113 228
2017	$\frac{2 \cdot 113\,228}{5-2} = 75\,485$	703 057	37 743

Zdroj: vlastní zpracování

Technické zhodnocení způsobilo prodloužení doby odpisování o jeden rok. V roce 2017 bude ještě odepsána částka 37 743 Kč a automobil bude plně odepsán po 6 letech.

#### 4.1.2 Příklad – nehmotný majetek

V březnu 2014 byl MacBook Pro 15“ Retina a současně byl do něj nahrán software, který slouží pro evidenci objednávek, skladová evidence apod. Pořizovací cena činila 66 000Kč, přičemž cena pořízení softwaru je 62 000 Kč a instalace 4 000 Kč. Software je daňově odpisován 36 měsíců. Odpisovat se začíná v dubnu, tedy v měsíci následujícím po měsíci, kdy byly splněny podmínky pro odpisování.

Tab. 4.15. Odpisy nehmotného majetku

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2014	$9 \cdot \frac{66\,000}{36} = 16\,500$	16 500	49 500
2015	$12 \cdot \frac{66\,000}{36} = 22\,000$	38 500	27 500
2016	$12 \cdot \frac{66\,000}{36} = 22\,000$	60 500	5 500
2017	$3 \cdot \frac{66\,000}{36} = 5\,500$	66 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.1.3 Příklad – výkonové odpisy

Společnost XYZ, s.r.o. koupila v květnu 2013 stroj pro výrobu ložisek v hodnotě 1 200 000 Kč. Do užívání byl zařazen 1. června 2013. Výrobce stanovena životnost výrobního stroje je 120 000 ks ložisek. Odpisy budou stanoveny na základě vyrobené produkce. Stroj v jednotlivých letech vyrobil: 16 000 ks v prvním roce, 32 000 ks v druhém roce, 42 000 ks v třetím roce, ve čtvrtém roce 20 000 ks a v pátém 10 000 ks. Nejprve se stanoví odpisový koeficient, kterým se následně násobí množství výrobků, které bylo vyrobeno v daném roce. Pro výpočet výkonových odpisů dle IFRS se musí stanovit zbytková hodnota, která činí 70 000 Kč.

#### Vzorce pro výpočet výkonových odpisů dle ČÚP

$$\text{odpisový koeficient} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{počet ks výrobků deklarovaných výrobcem}} \quad (4.12)$$

$$\text{odpisový koeficient} = \frac{1\,200\,000}{120\,000} = 10$$



$$\text{odpis} = \text{odpisový koeficient} \cdot \text{skutečný počet výrobků} \quad (4.13)$$

Tab. 4. 16. Výkonové odpisy dle ČÚP

Rok	Vyrobené množství v ks	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2013	16 000	$10 \cdot 16\,000 = 160\,000$	160 000	1 040 000
2014	32 000	$10 \cdot 32\,000 = 320\,000$	480 000	720 000
2015	42 000	$10 \cdot 42\,000 = 420\,000$	900 000	300 000
2016	20 000	$10 \cdot 20\,000 = 200\,000$	1 100 000	100 000
2017	10 000	$10 \cdot 10\,000 = 100\,000$	1 200 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

#### Vzorec pro výpočet výkonových odpisů dle IFRS

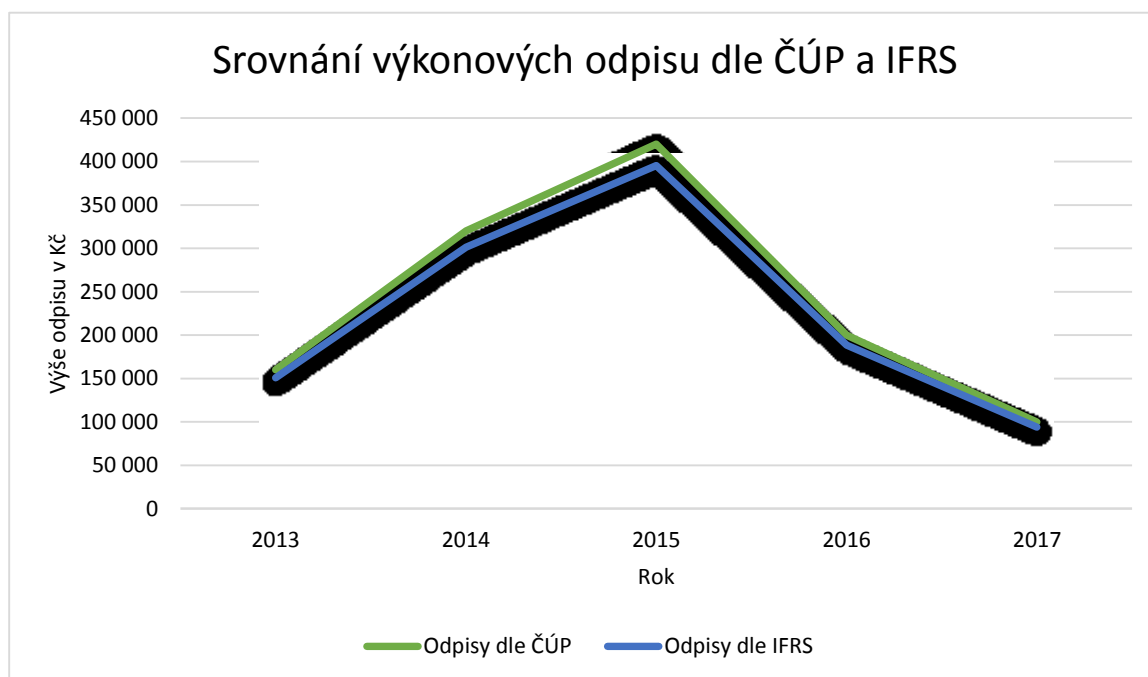
$$\text{roční odpis} = (\text{pořizovací cena} - \text{zbytková cena}) \times \frac{\text{výkon v daném roce}}{\text{celkový výkon}} \quad (4.14)$$

Tab. 4. 17. Výkonové odpisy dle IFRS

Rok	Vyrobené množství v ks	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2013	16 000	$(1\,200\,000 - 70\,000) \cdot \frac{16\,000}{120\,000} = 150\,667$	150 667	1 049 333
2014	32 000	$1\,130\,000 \cdot \frac{32\,000}{120\,000} = 301\,333$	452 000	748 000
2015	42 000	$1\,130\,000 \cdot \frac{42\,000}{120\,000} = 395\,500$	847 500	352 500
2016	20 000	$1\,130\,000 \cdot \frac{20\,000}{120\,000} = 188\,333$	1 035 833	164 167
2017	10 000	$1\,130\,000 \cdot \frac{10\,000}{120\,000} = 94\,167$	1 130 000	70 000

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4.4. Srovnání výkonových odpisů dle ČÚP a IFRS



Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíl mezi výkonovými odpisy je dán pouze zbytkovou hodnotou, proto je odpis dle IFRS (modrá barva) nižší než podle ČÚP (zelená barva). Křivky mají stejný tvar. V závislosti na počtu vyrobených ks je v roce 2015 odpis nejvyšší, protože bylo vyrobeno největší množství. Naopak v roce 2017 je odpis nejnižší, protože bylo vyrobeno nejméně kusů. Čím větší množství vyrobených výrobků tím vyšší odpis a opačně.

#### 4.1.4 Příklad – komponentní odpisování

Společnost CRX s.r.o. v roce 2011 pořídila výrobní linku, která byla zařazena do užívání od 1. 1. 2012 v ceně 8 mil. Kč. Její doba použitelnosti je kolem 10 let. Výrobní linka obsahuje dvě části, u kterých se předpokládá kratší živnost než 10 let a které jsou také náchylnější na zničení nebo poškození. Jedná se o tyto komponenty:

- lis, který je namáhán mechanicky, v pořizovací ceně je 450 000 Kč a době použitelnosti 5 let
- svařovací box, podléhající značné tepelné zátěži v pořizovací ceně 550 000 Kč a s použitelností 2 roky

#### Výrobní linka

$$\text{roční odpis} = \frac{8\,000\,000}{10} = 800\,000$$

## Lis

$$\text{roční odpis} = \frac{450\,000}{5} = 90\,000$$

## Svařovací box

$$\text{roční odpis} = \frac{550\,000}{2} = 275\,000$$

Po dvou letech používání dojde k výměně komponenty – svařovacího boxu, který je zcela odepsaný, může se vyřadit a nahradit novým. O pořizovací cenu tohoto boxu se sníží celková cena výrobní linky (8 mil. Kč) na 7 450 000 Kč a zároveň zvýší o cenu nového boxu (600 000) na 8 050 000 Kč. Stejný postup se bude opakovat každé dva roky a u lisu co 5 let.

## 4.2 Vliv rozdílu účetních a daňových odpisů na VH

Tab. 4.18. Komparace zrychlených účetních a daňových odpisů

Rok	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Vliv na VH
1	19 411	139 760	-120 349
2	229 051	223 616	5 435
3	182 465	167 712	14 753
4	135 877	111 808	24 069
5	89 291	55 904	33 387
6	42 705	0	42 705

Zdroj: vlastní zpracování

VH se musí upravit o vzniklý rozdíl. Pokud účetní odpisy převyšují odpisy daňové, jedná se o daňově neuznatelný náklad, o který je nutné navýšit VH. Tím dochází nejen ke zvýšení základu daně, ale i výsledné daňové povinnosti a ke snížení zisku firmy.

V prvním roce odpisování, je rozdíl mezi odpisy nejviditelnější, protože byl automobil pořízen v listopadu, je odepsána částka připadající na jeden měsíc, ale daňové odpisy se na měsíce nepře počítávají. Nezáleží na tom, jestli byl majetek pořízen v květnu nebo listopadu, vždy se uplatní celá výše ročního odpisu. O částku 120 349 Kč se sníží základ daně a podnik zaplatí menší daň. V dalších letech účetní odpisy převyšují daňové. O rozdíl mezi nimi se zvýší VH a s tím i základ daně. Od druhého roku jednotlivé odpisy klesají, ale rozdíly mezi nimi rostou. V 6. roce jsou daňové odpisy nulové, protože automobil je daňově odpisován 5 let, účetně sice taky, ale v prvním roce byl odepsán pouze měsíc a v 6. roce posledních 11 měsíců

a časově je to tedy rozloženo do 6. let, ale součet měsíců odpovídá 5 - ti letem. Nevýhodou, pro některé podniky možná výhodou, že v prvním roce si ÚJ může od základu daně odečíst nejvyšší částku za celých 5 let, přitom automobil je v daném roce používán jen měsíc a opotřebení je tedy minimální. V dalších letech, kdy je automobil plně využíván celý rok, tak jsou účetní odpisy vždy vyšší a roste daňová povinnost. Předpokládá se, že firma je natolik zisková, protože automobil za dobu svého používání přinesl firmě ekonomický prospěch, tudíž by toto zvýšení nemělo vyvolat žádné komplikace.

Opačná situace by nastala, pokud by byl automobil zařazen do užívání od 1. 1., viz tabulka č. 4.16. Zde je vidět, že se podniku naopak v prvním roce zvýší základ daně a v ostatních letech sníží.

Tab. 4.19. Komparace zrychlených účetních a daňových odpisů

Rok	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Vliv na VH
1	232 933	139 760	93 173
2	186 347	223 616	-37 269
3	139 760	167 712	-27 952
4	93 173	111 808	-18 635
5	46 587	55 904	-9 317

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.20. Komparace rovnoměrných účetních a daňových odpisů

Rok	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Vliv na VH
2013	11 647	76 868	-65 221
2014	139 760	155 483	-15 723
2015	139 760	155 483	-15 723
2016	139 760	155 483	-15 723
2017	139 760	155 483	-15 723
2018	128 113	0	128 113

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 20 ukazuje srovnání rovnoměrných účetních a daňových odpisů a vliv rozdílu mezi nimi na VH. Kromě roku 2018, jsou daňové odpisy vyšší než účetní, a snižují základ daně. V roce 2018 kdy už není možné uplatnit daňové odpisy, se zvýší základ daně o 128 113 Kč.

### 4.3 Doporučení

Na základě výše uvedených výpočtů lze zjistit, která metoda odpisování bude pro podnik v dané situaci vhodná. Ten by měl už dopředu předpovídat a plánovat, jaká bude jeho skladba nákladů a výnosů a tomu odpovídající VH. Podnik, který není dostatečně ekonomicky silný, nezaujímá na trhu významnou pozici, pravděpodobně nebude volit zrychlené odpisy, které by mu mohly přinést více škody než prospěchu. Částka odpisovaná v prvním roce je vysoká, což by způsobilo ještě větší prohloubení případné ztráty. V tomto případě jsou lepší variantovou zpomalené odpisy, současně však, pokud si je firma dostatečně jistá, že v následujících letech bude vykazovat zisk, nemusí odpisování například přerušit, ale pokračuje v něm a výši ztráty si může odečíst od základu daně až v pěti zdaňovacích obdobích.

Firma ABC, s.r.o. se distribucí zabývá již nějakou dobu, během které si získala svou stálou klientelu odběratelů a každoročně se rozvíjí a rozšiřuje. Pokud využije u automobilu Volkswagen zrychlené odpisy, přičemž dosahuje takového VH, že je schopna tyto náklady unést, tak získává finance na obnovu majetku rychleji a může si dříve pořídit další automobil. Samozřejmě může využít i rovnoměrné odpisy nebo výkonové podle počtu ujetých kilometrů.

Rovnoměrné odpisy se na první pohled mohou zdát velmi výhodné, protože v letech 2013 až 2017 daňové odpisy převyšují účetní, snižuje se základ daně, podnik má menší daňovou povinnost a zůstává mu vyšší zisk. Jenže účetně automobil odepisujeme „6“ let, v roce 2018 se musí ještě odepsat částka odpovídající 11 měsícům, která činí 128 113 Kč. V posledním roce odpisování, kdy automobil pravděpodobně už podniku nepřináší takový užitek, jako v dřívějších letech se zvýší náklady o největší částku. Tuto metodu bych proto nedoporučovala. Automobil bych poříдила a zařadila do užívání až lednu, pokud by to však nebylo možné, tak bych zvolila zrychlené odpisy. Nelze jednoznačně říct, jaká metoda bude nejvhodnější, protože neznáme všechny podrobnosti a podklady, ale informací, které jsou známy, bych upřednostnila odpisy zrychlené.

## 5 Závěr

Bakalářská práce byla zaměřena srovnání odpisování dlouhodobého majetku podle české legislativy a mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Rozdíly byly charakterizovány teoreticky, ale i prakticky znázorněny. Odpisové politice by ÚJ měly věnovat pozornost, protože ovlivňuje výši jejich VH.

Nejprve však bylo nutné definovat co je vůbec dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, jak se člení, způsoby, kterými jej lze ocenit, odpisovat a vyčlenit rozdíly mezi ČÚP a IFRS.

Česká legislativa postupně zavádí do účetnictví prvky využívané v IFRS, jako je komponentní způsob odpisování, který je mezinárodními standardy povinné použít vždy, kdy je majetek možné rozdělit na samostatné části, které mají i jinou dobu použitelnosti. U nás toto povinné není, tento způsob odpisování je dobrovolný. Tato metoda není však příliš využívána, protože ji neupravuje ZDP a odpisy nelze daňově uplatnit. Dalším pojmem je zbytková hodnota, při jejím použití dochází k odpisování majetku z ceny snížené o tuto hodnotu. Je to částka, kterou lze je možné získat při vyřazení majetku prodejem.

Odpisování podle IFRS sice rozlišuje rovnoměrné, zrychlené a výkonové odpisy, ale pojem daňové odpisy zde nenajdeme. Pro ÚJ je velmi důležité stanovit dobu používání aktiva na základě jeho skutečného využití, ale některé ÚJ se tím neřídí, dobu použitelnosti stanoví stejně jako u daňových odpisů (ty nikdy nemohou vyjádřit skutečnou míru opotřebení), ačkoliv daný majetek pak už nemusí přinášet užitek. IFRS naopak klade velký důraz na přesné stanovení doby použitelnosti, po kterou aktivum přináší ekonomický prospěch.

V praktické části byl pro aplikaci daných způsobů odpisování využit majetek firmy ABC, s.r.o. a to automobil Volkswagen. Další tři příklady přiblíží odpisování softwaru, výkonové a komponentní odpisování. Pro odpisování automobilu Volkswagen byly použity účetní časové rovnoměrné, zrychlené i zpomalené odpisy a daňové taktéž rovnoměrné i zrychlené. Jednotlivé roční odpisy, hodnota opravek i zůstatková cena jsou uvedeny v tabulkách. Výpočet odpisů byl proveden také podle metod používaných IFRS, tedy časové rovnoměrné i zrychlené odpisy (DDB, SYD). Srovnání odpisování dle ČÚP a IFRS je zobrazeno graficky. Ačkoliv to zpočátku vypadalo vzhledem k odlišným vzorcům, že se budou částky odpisů podle jednotlivých metod velmi lišit, rozdíly nebyly příliš výrazné a byly způsobeny zbytkovou hodnotou.

## Seznam použité literatury

### Odborné knihy

- [1] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 344 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
- [2] KOLEKTIV autorů. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. 12.vyd.Olomouc: ANAG, 2014. 424 s. ISBN 978-80-7263-862-8.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.
- [4] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20 vyd. Praha: Polygon, 2012, 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5
- [5] VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

### Právní předpisy

- [6] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [7] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [8] Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

### Elektronické publikace

- [9] IAS 16. Dostupné z [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias16\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias16_en.pdf)
- [10] IFRS a české účetní předpisy 2009. Dostupné z: [www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf](http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf)
- [11] IAS 38. Dostupné z [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias38\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias38_en.pdf)

## Seznam zkratk

ČÚP	České účetní předpisy
DDB	Double Declining Balance Method
DM	dlouhodobý majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
IASB	International Accounting Standards Board
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IFRIC	Výbor pro intepretace mezinárodního účetního výkaznictví
Kč	Koruna česká
SIC	Standing Interpretations Committee
SYD	Metoda sumace čísel
TZ	technické zhodnocení
ÚJ	účetní jednotka
VH	výsledek hospodaření
ZDP	Zákon o dani z příjmů
ZoÚ	Zákon o účetnictví

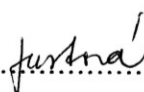


## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že:

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 14. 4. 2015

..........  
Kateřina Justová

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1: Roční odpisové sazby rovnoměrných daňových odpisů

Příloha č. 2: Koeficienty zrychlených daňových odpisů